

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Avaliku õiguse osakond

Krista-Maria Alas

KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRIST JA SELLE FORMAALSUSEST

Magistritöö

Juhendaja
dr.iur. Lasse Lehis

Tartu
2018

Sisukord

SISSEJUHATUS.....	3
1. KÄIBEMAJSUKOHUSTUSLASTE REGISTER JA SELLEGA SEOTUD MÕISTED.....	9
1.1. Käibemaksukohustuslaste register osa käibemaksusüsteemist	9
1.1.1. Käibemaksusüsteem Euroopa Liidus.....	9
1.1.2. Käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted.....	11
1.2. Maksukohustuslane ja majandustegevus olulised mõisted käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumisel.....	14
1.2.1. Maksukohustuslane direktiivi ja käibemaksuseaduse tähenduses.....	14
1.2.2. Majandustegevus direktiivi ja käibemaksuseaduse mõistes	18
1.3. Registrinumbri kuritarvitamine ja ettevõtlus.....	22
1.3.1. Maksudest kõrvalehoidumine kui kuritarvitus	22
1.3.2. Maksupettus.....	23
2. KÄIBEMAJSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI FORMAALSUS.....	30
2.1. Euroopa Kohtu seisukohad käibemaksukohustuslaste registri osas.....	30
2.1.1. Käibemaksukohustuslaste registrinumbri tähendus mahaarvamiõiguse rakendamisel.....	30
2.1.2. Euroopa Kohtu seisukoht käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisel seatavate piirangute osas	33
2.2. Käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimine ja kustutamine Eestis.....	35
2.2.1. Käibemaksukohustuslasteks registreerimine	35
2.2.2. Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine	39
2.3. Käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimata jätmine ja registrist kustutamine ettevõtluse puudumisel.....	40
2.3.1. Kohustus tõendada ettevõtluse olemasolu	40
2.3.2. Ettevõtluse olemasolu kontrollimine ja selle alusel tehtud otsuste õiguspärasus.....	42
2.3.2.1. Riigikohtu otsus 3-3-1-17-15	44
2.3.2.2. Riigikohtu otsus 3-3-1-79-15	48
2.4. Käibemaksukohustuslaste register – formaalne register	51
2.5. Võimalikud lahendused käibemaksukohustuslaste registri osas	55
2.5.1. Vajadus käibemaksusüsteemi reformi järgi.....	55
2.5.2. Tagatise süsteem Slovakkias	56
2.5.3. Tagatise seadmise võimalustest Eestis	60
KOKKUVÕTE	64
VAT REGISTER AND ITS FORMALITY	67
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....	72

SISSEJUHATUS

Käibemaksukohustuslaste register on register, kuhu kuuluvad isikud, kes teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumise tunnuseks on käibemaksukohustuslase registrinumbri omamine. 2017. aasta lõpus oli käibemaksukohustuslaste registris 88 331 isikut. Aasta varem oli see number 83 560 isiku ning 2015. aastal 78 361 isikut. See näitab, et aasta aastalt käibemaksukohustuslaste registrisse kuuluvate isikute arv kasvab ning igal aastal lisandub aina uusi käibemaksukohustuslasi.¹

Käibemaksukohustuslaste registrisse kuuluvad isikud peavad täitma neile käibemaksuseadusest² tulenevaid kohustusi. Kõige olulisem neist on kohustus arvestada ning tasuda majandustegevuse käigus tehtavatelt tehingutelt käibemaksu. 2017. aastal laekus riigile käibemaksu majanduskasvu tulemusena 2 135 miljonit eurot.³ Käibemaks on sotsiaalmaksu järel riigile laekuvatest maksudest teine suurem eelarve allikas, mistõttu on käibemaks riigi maksulaekumise arvestuses olulisel kohal.

Vaatamata selle, et igal aastal on käibemaksu laekumine sotsiaalmaksu järel kõrgel kohal, on käibemaks olnud läbi aastate ka üks suurimatest maksuaugu tekitajatest. 2016. aastal oli käibemaks kõige suurem maksuaugu põhjustaja. Käibemaksukahju 2016. aastal oli 101,5 miljonit eurot.⁴ Seega on käibemaksul riigi eelarves korraga nii positiivne, kui negatiivne roll, olles ühest küljest üks suurim maksutulu allikas, teisalt aga ka suurim maksuaugu põhjustaja.

Üheks osaks käibemaksukahju tekkimisel on käibemaksupettuste toimepanemine ja muul viisil käibemaksuseadusest tulenevate õiguste kuritarvitamine. Käibemaksupettust on peaaegu võimatu läbi viia omamata käibemaksukohustuslaste registrinumbrit.⁵ Seega on käibemaksukohustuslaste registrinumbri oluline roll igas käibemaksusüsteemis. Seda eriti Euroopa Liidu liikmesriikide vahelistes tehingutes, kus käibemaksukohustuslaste registrinumber on oluline element tuvastamiseks, kas käibemaksu tuleb oma tehingutele lisada

¹ Maksu- ja Tolliameti 2017. aasta faktiliht – kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-maksuauk-vahenenud-poole-vorra>, (03.03.2018).

² Käibemaksuseadus (KMS). - RT I, 28.11.2017, 18.

³ Maksu- ja Tolliameti 2017. aasta faktiliht.

⁴ Maksu- ja Tolliameti 2017. aasta faktiliht.

⁵ Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). VAT Registration Guide Pre and post registration VAT controls. Budapest 2012, lk 4.

või mitte. Käibemaksupettused viivad aga eelarve kahjudeni, rikuvad ausa maksustamise aluspõhimõtteid ning toovad kaasa moonutusi kapitali liikumises ja ausas konkurents. ⁶

Seega on käibemaksukohustuslaste register oluline mitte ainult Eestis, vaid kogu Euroopa Liidus. Veelgi enam Eesti käibemaksukohustuslaste register on osa Euroopa Liidu ühisest käibemaksusüsteemist, mille peamiseks eesmärgiks on tagada kogu liidus ühesugune käibemaksuga maksustamine. Selle süsteemi toimimiseks on Euroopa Nõukogu võtnud vastu 28. novembril 2006. aastal käibemaksudirektiivi 112/2006/EÜ⁷. Direktiivist tuleneb, et kõik isikud, kelle tegevus käibemaksukohustuslasena algab, muutub või lõppeb, teavitavad sellest liikmesriiki, kus ta tegutseb ning viimane tagab registrisse kuulumise.

Käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumine ei tekita aga ainult kohustusi, vaid annab ka õiguseid. Üheks olulisemaks õiguseks on maha arvata käibemaksu kaupadelt ja teenustelt, mis on soetatud enda maksustatavate tehingute tarbeks. Selle õiguse saamiseks on oluline, et see kaup või teenus on ostetud teiselt käibemaksukohustuslastelt. Kahjuks aga kasutavad mitmedki isikud seda õigust ära, arvates käibemaksu maha sellistelt tehingutelt, mida ei ole tegelikkuses toimunud või mis ei ole seotud nende maksustava käibega. Selliselt loovad nad õiguse maha arvata käibemaksu ning küsida riigilt rohkem käibemaksu tagasi kui lubatud või jätavad käibemaksu tasumata summas, mida olid tegelikult kohustatud tasuma. Pettuse läbiviimiseks kasutatakse tihti isikuid, kellel käibemaksukohustuslaste registrinumber on olemas, kuid reaalselt majandustegevust mitte.

Eelnevalt kirjeldatud juhtumitel on tegemist käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamisega, mis seisneb käibemaksupettuste toimepanemises või muul viisil käibemaksuseadusest tulenevate õiguste kuritarvitamises, mille tulemusena tekib käibemaksukahju.⁸ Vältimaks käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamist ja tagamaks käibemaksu nõuetekohane laekumine ja seeläbi ka käibemaksusüsteemi toimimine, tuleb liikmesriikidel võtta kasutusele vastavaid meetmeid. Üheks selliseks on käibemaksukohustuslaste registri üle kontrolli pidamine, eesmärgiga tagada, et sinna ei kuuluks isikuid, kellel puudub ettevõtlus ja keda võidakse kasutada käibemaksupettuste

⁶ IOTA. VAT Registration Guide Pre and post registration VAT controls, lk 4.

⁷ Euroopa Nõukogu 28.11.2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi. – ELT L347, 11.12.2006, lk 1-118, edaspidi käibemaksudirektiiv või direktiiv.

⁸ Siin ja edaspidi on tööautor registrinumbri kuritarvituse all silmas pidanud käibemaksupettuste toimepanemist või muul viisil käibemaksuseadusest tulenevate õiguste kuritarvitamist.

toimepanemiseks või muul viisil maksuõiguse kuritarvitamiseks. Eestis peab käibemaksukohustuslaste registrit Maksu- ja Tolliamet.⁹

Käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamine ei too kaasa ainult maksukahju riigile, vaid lisaks kahjustab ausat konkurentsi ja ettevõtluskeskkonda. On üheselt selge, et isikud, kes jätavad pettuse teel käibemaksu maksmata, saavad pakkuda madalama hinnaga kaupu ja teenuseid. See aga teeb oluliselt raskemaks tegutsemise teistel maksukohustuslastel, kes tahavad pakkuda oma kaupu ja teenuseid konkurentsivõimelise hinnaga, sealjuures tasudes ka maksukohustused riigi ees.

Aastate jooksul on seadusandja võtnud tarvitusele erinevaid meetmeid käibemaksupettuste vastu võitlemiseks, küll on rakendatud metallisektoris pöördmaksustamist ning kütusesektoris tegutsevad ettevõtjad peavad maksma tagatise, saamaks loa kütuse käitlemiseks. Need on aga üksnes konkreetsetes valdkonnas toimuvate käibemaksupettuste ja seeläbi tekkiva kahju vähendamiseks ette nähtud meetmed. Ometi on aga käibemaksupettused ja muudest seadustest tulenevate maksuõiguste kuritarvitamine jätkuvalt aktuaalne ning käibemaksupettused, ei ole kusagile kadunud. Sealjuures ei hõlma sellised pettused mitte ainult käibemaksu, vaid võivad laieneda teist liiki maksuõiguste kuritarvitamisele (näiteks tulumaks, tööjõumaksud vms).

Erinevate sektorite kontrolli alla võtmine on viinud tulemuseni, kus ühes sektoris on pettuste maht küll vähenenud (kütuse- ja metallisektor), kuid samal ajal liikunud edasi järgmisesse sektoris (käesoleval ajal näiteks ehitussektor). Analüüsides kahe aasta jooksul tehtud kohtulahendeid, mis puudutavad sisendkäibemaksu arvestuses käibemaksu alusetut mahaarvamist, nähtub, et 58 protsendil juhtudel oli tehingupartneriks isik, kellel oli küll tehingute tegemise ajal käibemaksukohustuslase registrinumber, kuid kellel puudus reaalne majandustegevus, mille käigus kaupu või teenuseid müüdi. Eelnev tõstatabki küsimuse, kui meil on käibemaksukohustuslaste register, mille osas viikse läbi kontrollid, mille eesmärgiks on tagada, et sinna ei kuuluks isikuid, kes kuritarvitavad registrinumbrit, millele järgneb kahju nii riigile kui ausale konkurentsile, siis miks see nii ei ole.

Analüüsides kohtulahendeid nähtub küll, et käibemaksukohustuslase registrinumber on käibemaksu mahaarvamise õiguse teostamisel üksnes formaalne ehk vorminõue, mille puudumine sisuliste nõuete täitmisel ei tohi kaasa tuua takistusi käibemaksu mahaarvamise

⁹ Edaspidi registripidaja või maksuhaldur.

õigusele. Kuid kas see tähendabki, et tegemist on tervenisti formaalse registriga ning on lubatud, et sinna kuuluvad isikud, kelle ainus või peamine eesmärk on käibemaksukohustuslase registrinumbriga kuritarvitamine?

Tulenevalt eelnevalt käsitletud probleemidest ning tõstatud küsimusest on magistritöö eesmärgiks välja selgitada, milline on käibemaksukohustuslaste registri olemus ning miks sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit. Seda eriti olukorras kus on tuvastatud, et isik kuritarvitab registrinumbrit või on seda varasemalt teinud.

Eesmärgist tulenevalt on püstitatud hüpotees, et käibemaksukohustuslaste register on formaalne register, mistõttu sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit. Püstitatud hüpoteesi kinnitamiseks või ümberlükkamiseks on esitatud järgmised abistavad küsimused:

1. Mis on käibemaksukohustuslaste register ja milline on selle ülesanne?
2. Kes on isikud, keda tuleb registreerida käibemaksukohustuslaste registrisse?
3. Millistel juhtudel võib jätta isikud käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimata ja millal on lubatud isikuid registrist kustutada?

Varasemalt on kirjutatud käibemaksukohustuslaste registrist magistritöö teemal „Käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimine ja kustutamine“.¹⁰ Magistritöö eesmärgiks oli uurida, kas Eesti käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja kustumist puudutavad sätted ning nende rakendamise praktika on kooskõlas Euroopa Liidu direktiivi ja selle kohta antud Euroopa Kohtu tõlgendustega. Samuti on varasemalt puudutatud käibemaksukohustuslaste registriga seonduvat lühidalt mitmetes magistritöödes, mis on kirjutatud teemadel, mis käsitlevad sisendkäibemaksu maha arvamise õigust ning selle õigusega kaasnevaid kuritarvitusi.¹¹

Käesolev töö erineb varasemalt kirjutatud töödest seetõttu, et selle eesmärgiks on keskenduda konkreetselt käibemaksukohustuslaste registri olemusele ja selle eesmärgile, saamaks vastus küsimusele, miks on registris isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit ning tekitavad seeläbi oma tegevusega eelpool kirjeldatud kahju. Töö autorile teadaolevalt ei ole varasemalt läbi viidud põhjalikku analüüsi, mis vastaks nendele küsimustele. Lisaks on töö autor seisukohal, et

¹⁰ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine. Magistritöö. Tartu Ülikool 2015.

¹¹ J. Moor. Sisendkäibemaks ja selle ebaseaduslik maha arvamine. Tartu 2016. K. Lind. Käibemaks kui üldine tarbimismaks ning selle rakendamine sisendkäibemaksu mahaarvamise kaudu. Tartu 2006. A. Kalm. Eesti käibemaksuseaduses sätestatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse regulatsiooni vastavus Euroopa Liidu käibemaksudirektiivile. Tartu 2013.

tegemist on käsitlemist vajava teemaga, mõistmaks põhjuseid, miks register on selline nagu see parajasti on ning miks sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit ja seda korduvalt eriti olukorras, kus käibemaksupettused on valdkond, mis tekitab muret nii riigile kui ettevõtjatele, kes soovivad tegutseda ausas ja võrdses konkurents.

Püstitatud eesmärgile vastamiseks on magistritöö jagatud kaheks peatükiks, mis omakorda on jaotatud alapeatükkideks. Esmalt selleks, et üldse mõista, mis on käibemaksukohustuslaste register ja milline on selle eesmärk, on vajalik lähemalt uurida, mis on käibemaksusüsteem, mille osaks register on. Käibemaksusüsteemi eesmärk ja selle aluspõhimõtted määravad oluliselt registri olemuse ja õiguse sinna kuuluda. Sellest tulenevalt on esimeses peatükis alustuseks selgitatud, mis on käibemaksusüsteem ning miks on see vajalik. Teiseks on oluline teada, kes on üldse isikud, kes käibemaksukohustuslaste registrisse kuuluvad või peaksid sinna kuuluma. Selleks on analüüsitud registriga seotud olulisemaid mõisteid nagu maksukohustuslane ja nende tegevus. Esimene peatükk keskendub peamiselt mõistetele, mis on olulised käibemaksukohustuslaste registri sisu ja selle vajalikkuse selgitamiseks.

Teises peatükis analüüsib töö autor esmalt Euroopa Kohtu praktikat, mis puudutab käibemaksukohustuslaste registrinumbrit ja selle tähendust sisendkäibemaksu mahaarvamisoiguse teostamisel. Samuti analüüsitakse Euroopa Kohtu lahendit, mis käsitles põhjalikult käibemaksukohustuslaste registrisse kandmata jätmisele seatavaid piiranguid. Sellele järgneb lühike ülevaade, millised on käibemaksuseaduse sätted, mis puudutavad sinna registreerimist ja kustutamist Eestis. Seejärel analüüsib töö autor käibemaksuseaduse sätteid, mis sätestavad õiguse kontrollida ettevõtluse olemasolu nii registrisse kandmisele eelnevalt kui ka sellele järgnevalt ehk ajal kui isik juba on registreeritud. Viimasena nimetatud sätteid on vaadeldud koos Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohtadega nende rakendamisel. Töö autor on seisukohal, et Kõige lõpuks on vaadeldud, kas ja milliseid muudatusi on võimalik vastu võtta käibemaksukohustuslaste registri osas, tagamaks et registrisse, ei pääseks isikud, kelle ainus ja peamine eesmärk on registrinumbriga kuritarvitamine.

Töö kirjutamisel on tuginetud andmekogumismeetodile, mille käigus töötati läbi teema kohased eesti- ja ingliskeelsed allikad. Nendeks on Euroopa Liidu ja Eesti õigusaktid ning Euroopa Kohtu ja Eesti Riigikohtu ning haldus- ja ringkonnakohtute praktika nende tõlgendamisel. Lisaks on kasutatud erialast kirjandust, milles on kirjutatud käibemaksukohustuslaste registrist ning selle rollist ja eesmärkidest käibemaksusüsteemis. Allikate analüüsimiseks kasutati süsteemset, analüütilist ja võrdlevat meetodit. Töö autor on seisukohal, et töös kasutatud

allikate läbitöötamine valitud meetodite abil aitab kõige paremini täita töö eesmärki ning anda vastus püstitatud hüpoteesi kohta.

Tööst on välja jäetud piiratud käibemaksukohustuslaste ning käibemaksugruppide registreerimist ja kustutamist puudutavad regulatsioonid. Seda tulenevalt töö mahust ning sellest, et piiratud käibemaksukohustuslasi ja käibemaksugruppe on võrreldes tavakäibemaksukohustuslastega vähe¹². Lisaks ei ole töö autorile teadaolevalt nimetatud isikute osas töös käsitletavaid probleeme tuvastatud.

Töö kirjutamisel juhenduti Tartu Ülikooli üliõpilastööde kirjutamise ja vormistamise juhendist.¹³

Antud magistr töö ainevaldkondi enim iseloomustavad märksõnad Eesti märksõnastiku (EMS) alusel on maksuõigus, käibemaks, kaalutlusõigus, garantii, pettus.

¹² 23.01.2018 seisuga oli piiratud käibemaksukohustuslasi 371 ja käibemaksugruppe 91. Allikas: Maksu- ja Tolliamet.

¹³ J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2016.

1. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTER JA SELLEGA SEOTUD MÕISTED

1.1. Käibemaksukohustuslaste register osa käibemaksusüsteemist

1.1.1. Käibemaksusüsteem Euroopa Liidus

Käibemaksukohustuslaste register on üks osa käibemaksusüsteemist, millega ühtlustatakse Euroopa Liidu liikmesriikide käibemaksuõigust. Eesmärgiga tagada võimalikult ühesugune käibemaksuga maksustamine kogu Euroopa Liidu territooriumil. Selleks, et mõista, mis on käibemaksukohustuslaste register ja milline on selle eesmärk, on vajalik lähemalt uurida, mis on üldse käibemaksusüsteem, mille osaks register on. Töö autor on seisukohal, et käibemaksusüsteem ja selle alused määravad oluliselt registri olemust ja õigust sinna kuuluda.

Käibemaks on universaalne tarbimismaks, mis hõlmab kõiki tarbitavaid kaupu ja teenuseid ning sellega koormatakse igat müügietappi.¹⁴ Eelkõige on käibemaks tarbimismaks, mida maksavad tarbijad, kes kasutavad kaupu ja teenuseid oma igapäeva elus. Käibemaksu kui tarbimismaksu põhimõtte on see, et käibemaksuga koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjat. Tarbijaks võivad olla füüsilised isikud, mittetulundusühingud, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, samuti riik ja kohalikud omavalitused sellise tegevuse osas, kus nad ei müü ise kaupu ja teenuseid.¹⁵

Selleks, et käibemaksu kogumine ja riikidele tasumine oleks lihtsam ja mõistlikum on pandud selle maksu kogumine ettevõtjate õlgadele.¹⁶ Sellest tulenevalt on ettevõtjad otseselt seotud käibemaksu maksmisega, kuigi tegelikkuses on kaudselt käibemaksu maksjateks hoopis lõpptarbijad, kes kaupu ja teenuseid tarbivad. Samas ei ole mitte kõik ettevõtjad käibemaksu kogujateks ja tasujateks, vaid üldreegli kohaselt maksukohustuslased, kes on registreeritud käibemaksukohustuslaste registris.

Käibemaks on üheks olulisimaks osaks riigi eelarves ja mitte ainult Eestis, vaid kogu Euroopa Liidus. „Käibemaksu valdkond on Euroopa Liidus harmoniseeritud ning liikmesriikide käibemaksutuludega rahastatakse kogu Euroopa Liitu.“¹⁷ Käibemaksu kui laiapõhjalist

¹⁴ L. Lehis. Käibemaksuseaduse kommenteeritud 2017. Tartu 2017, lk 270.

¹⁵ L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012, lk 286 p 7.1.4.1.

¹⁶ L. Lehis. Maksuõigus, lk 283 p 7.1.1.

¹⁷ K. Lind. Käibemaksu arengutest EL-is 2013-2016. – EML MaksuMaksja. 2018/01. - Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2146>, (15.04.2018).

tarbimismaksu peetakse üheks majanduskasvu enim soosivaks maksuliigiks ning seetõttu on käibemaks oluline ja suurenev maksutuluallikas Euroopa Liidus.¹⁸ Selleks, et käibemaksuõigus oleks reguleeritud võimalikult ühetaoliselt kõikides liikmesriikides ongi vastu võetud sissejuhatuses viidatud käibemaksudirektiiv.

Euroopa Liidu käibemaksusüsteem on üks ühtse turu väärtustest, mille abil kõrvaldatakse takistused, mis moonutasid konkurentsi ja takistasid kaupade vaba liikumist. Käibemaksusüsteem on märkimisväärselt soodustanud kaubandust Euroopa Liidus.¹⁹ Ühtlasi on Euroopa Liidu õiguses käibemaksu reguleerivate seaduste ühtlustamine oluline, kuna käibemaks mõjutab otseselt kaupade ja teenuste hinda.²⁰

Ühise süsteemi vajalikkust on rõhutatud ka käibemaksudirektiivi preambula punktis 4, mille kohaselt siseturu loomine eeldab liikmesriikide niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamist, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seetõttu on vajalik ühtlustada kumuleeruvaid käibemakse käsitlevad õigusaktid käibemaksusüsteemi abil, et kõrvaldada nii palju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

Seega on käibemaks oma olemuselt selline maksuliik, mille kogumist ja maksmist on vajalik reguleerida kogu Euroopa Liidus ühesuguste põhimõtete järgi. Loomulikult on direktiivist tulenevalt ka erandeid ja riikidele on antud õigus otsustada iseseisvalt, kuidas tagada käibemaksu kogumine, kuid sealjuures ei tohi nad minna kaugemale, kui see on vajalik kogumise eesmärgi saavutamiseks.²¹

¹⁸ Euroopa Komisjoni Teatis nr 12617/17. Käibemaksu tegevuskava järelmeetmetest ELi ühtse käibemaksuala suunas – aeg tegutseda. Brüssel 2017, lk 3. – Kättesaadav arvutivõrgus: https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2018-01/Teatis_tegevuskava%20ELi%20%C3%BChitse%20k%C3%A4ibemaksuala%20suunas.pdf, (15.04.2018).

¹⁹ Euroopa Komisjoni Teatis nr 12617/17, lk 3.

²⁰ L. Lehis. Käibemaksuseaduse kommnetaarid 2017, lk 273.

²¹ EKo 09.07.2015, C-144/14, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei vs Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș, p 29.

1.1.2. Käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted

Käibemaksusüsteemis kehtivad käibemaksuga maksustamisel kolm üldpõhimõtet: tarbimismaksu-, neutraalsuse- ja sihtkohamaa põhimõte. Nendel põhimõtetel peatumine on oluline selgitamaks kogu käibemaksusüsteemi mõtet. Põhimõtete mittetundmisel on väga kerge eksida käibemaksuga maksustamise eesmärkide vastu. Sealhulgas mõista, mis on käibemaksukohustuslaste register, selle ülesanne käibemaksusüsteemis ning nende valesti mõistmisel võib juhtuda, et eksitakse isikutele õiguse andmises sinna kuuluda. See tähendab, et teadmata käibemaksusüsteemi aluspõhimõtteid, võibki teha järeldusi, mille tulemusena isikutele jäetakse registrinumber andmata või antakse see põhjustel, mis ei ole kooskõlas käibemaksusüsteemi toimise ja sealjuures ka registri eesmärgiga.

Tarbimamaksu põhimõtet on eelnevalt ka mainitud. Olulisim selle põhimõtte juures on, et koormatakse tarbijat, mitte ettevõtjaid, kuigi ettevõtted on pandud käibemaksu kogujateks. Üks käibemaksu põhiomadusi on, et maks on täpselt võrdeline asjaomaste kaupade ja teenuste hinnaga, mis tähendab, et kõik tarnijad osalevad käibemaksu tasumises müüdud kauba eest saadud kogusumma suhtes samas proportsioonis.²² Eelnev rõhutab seda, et käibemaksuga maksustamisel on ettevõtjal, kes kasutab sisseostetud kaupu ja teenuseid kas otseselt või kaudselt uute kaupade ja teenuste tootmiseks, õigus arvata nn sisendkäibemaks oma käibemaksukohustusest maha. Ettevõtjat võib tarbijaks pidada ainult siis, kui ta soetab ettevõtlusega mitteseotud kaupu ja teenuseid või lõpetab nende kaupade ja teenuste kasutamise ettevõtluses ehk omatarbe korral.²³

Teine oluline põhimõte on neutraalsuse põhimõte, mis on käibemaksusüsteemi lahutamatu osana ühenduse õigusega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi üks aluspõhimõtetest.²⁴ See tähendab peamiselt seda, et käibemaksuga maksustamisel peavad kõik tarbimise vormid olema maksustatud ühetaoliselt ja ei ole vahet, kes on kauba müüjaks.²⁵ Neutraalse maksustamise põhimõte nõuab, et maksukohustusasel peab olema õigus täielikult maha arvata oma maksustatava tegevuse tarvis omandatud kaupadelt ja teenustelt tasutud sisendkäibemaks.²⁶

²² EKo 01.11.2013, C-249/12 ja 250/12, Corina-Hirsi Tulică vs Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Călin Ion Plavoșin vs Direcția Generală a Finanțelor Publice Timiș – Serviciul Soluționare Contestații, Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală Timiș, p 38.

²³ L. Lehis. Maksuõigus, lk 286-287 p 7.1.4.1.

²⁴ EKo 29.10.2009, C-174/08, NCC Construction Danmark A/S vs Skatteministeriet, p 40.

²⁵ L. Lehis. Maksuõigus, lk 287 p 7.1.4.1.

²⁶ EKo C-174/08, p 39.

Käibemaksuga ei maksustata müüja müügitulu, vaid ostja kulutusi tarbimisele.²⁷ Olukorras, kus kaupade ja teenuste soetamisel arvestatakse sisendkäibemaks maha, kuid kaupade müügil või teenuse osutamisel käibemaksu ei maksta, saab müüja alusetu konkurentsi eelise. Kui aga maksukohustuslasel ei lubata käibemaksu maha arvata, kuid müügil tuleb käibemaksu tasuda, siis tekib käibemaksu kumulatsioon ning maksukohustuslane satub teistega ebavõrdsesse olukorda.²⁸

Käibemaksu kumulatsioon on vastuolus neutraalsuse põhimõttega ning käibemaksu kumuleerimist tuleb vältida, sest see moonutab konkurentsi ning on vastuolus ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtetega.²⁹

Lisandväärtuse maksuna rakendatav mittekumuleeruva käibemaksu põhitunnuseks on just sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Sellega tagatakse, et kaupade ja teenuste tarbimine ettevõtluse tarbeks poleks maksustatud käibemaksuga ning ei tekiks käibemaksu kumuleerimist. Kõrvalekalded lisandunud väärtuse maksu printsiibist on lubamatud, sest need moonutaksid konkurentsi ja takistaksid kaupade ja teenuste vaba liikumist. Kui piiratakse sisendkäibemaksu mahaarvamist ettevõtluses kasutatavate kaupade soetamisel ning ei vabastata samaaegselt nende kaupade müüki käibemaksust, siis sellise kauba omahind suureneb mahaarvatava käibemaksu võrra ning kaup muutub konkurentsivõimeetuks, sest ta on vähemalt osaliselt mitmekordselt käibemaksuga koormatud. Kui aga tekib võimalus arvata maha käibemaksu ostudelt, mis ei ole seotud maksustatava käibega, tekib mõnel ettevõtjal võimalus müüa oma tooteid lõpptarbijale käibemaksu võrra odavamalt, saades sellega lubamatu konkurentsieelise.³⁰

Eelnevalt toodud riigikohtu käsitlused ilmestavad edukalt ka seda, miks ei saa lubada olukordi, kus mõned ettevõtjad saavad valimatult maha arvata sisendkäibemaksu, kuid teiselt poolt ei ole käibemaksu riigile tasutud. Samuti tekib olukordi, kus sisendkäibemaksu maha arvamist ei ole toimunud, kuid müügil tuleb müüdava kauba või teenuse väärtusele lisada käibemaks.

Kolmandaks oluliseks põhimõtteks käibemaksuga maksustamisel on sihtkohamaa põhimõte. Antud põhimõtte juures on esikohal see, et käibemaksuga maksustatakse seal riigis, kus toimub

²⁷ L. Lehis. Maksuõigus, lk 287 p 7.1.4.2.

²⁸ L. Lehis. Maksuõigus, lk 288-289 p 7.1.4.2.

²⁹ RKHKo 12.06.2007, 3-3-1-90-06, p 11.

³⁰ RKHKo 28.05.2002, 3-3-1-21-02, p 18.

kauba või teenuse lõpptarbimine. Sellest printsiibist lähtuvalt tuleb riigist eksporditud kaupadele ja teenustele rakendada nullmäära³¹, samuti tuleb välismaa ettevõtjatele, kellele Eestis käivet ei teki, tagastada Eestis tehtud kuludelt³² tasutud sisendkäibemaks. Kaupade ja teenuste import tuleb maksustada. Neutraalsuse põhimõttest tulenevalt tuleb imporditud kaupa maksustada samamoodi nagu kodumaist kaupa, sest muidu saaksid välismaised tootjad konkurentsieelise.³³

Kõigi kolme põhimõttega tutvudes nähtub, et läbivaks jooneseks on neutraalse maksustamise ja tarbimismaksu põhimõte. Oluline on, et käibemaks on tarbimismaks, millega lõppkokkuvõttes maksustatakse ning koormatakse üksnes tarbijat, mistõttu ei tohi tekkida olukorda, kus käibemaksuga hakataks koormama ettevõtjaid, kes ei kasuta kaupu ja teenuseid nn omatarbena ehk lõpptarbijana.

Käibemaksusüsteemi toimise eesmärgil on käibemaksudirektiivis kehtestatud hulk reegleid ja nõudeid, mida tuleb liikmesriikidel rakendada oma siseriiklikus õiguses. Üheks reegliks on direktiivi artiklis 213 kehtestatud nõue, et iga maksukohustuslane on kohustatud teatama, millal tema tegevus maksukohustuslasena algab, muutub või lõpeb. Artiklis 214 on aga liikmesriikide kohustus võtta vajalikud meetmed, et maksukohustuslased registreerida, andes neile individuaalse numbri.³⁴

Maksukohustuslaste registreerimise peamine eesmärk on tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine.³⁵ Seega on käibemaksukohustuslaste registril ja selle numbril oluline ülesanne käibemaksusüsteemi toimimise tagamisel. Selleks, et saada registreeritud käibemaksukohustuslaseks, peab olema maksukohustuslane käibemaksuseaduse ja direktiivi mõistes. Ühtlasi peab maksukohustuslase staatuse omandamiseks tegelema ettevõtlusega (majandustegevusega), mis hõlmab endas käibemaksuga maksustavaid tehinguid. Seega enne, kui hakata lähemalt uurima konkreetset käibemaksukohustuslaseks registreerimisega seotud põhimõtteid ja nende alusel registri olemust, tuleb selgeks teha, kes on maksukohustuslased, keda tuleb registreerida.

³¹ Maksuvabastus sisendkäibemaksu maha arvamise õigusega.

³² Näiteks kauba veo või töötajate lähetusega seotud kulud.

³³ L. Lehis. Maksuõigus, lk 288, p 7.1.4.3.

³⁴ EKo 14.03.2013, C-527/11, Valsts ienemumu dienests vs Ablesso SIA, p 17.

³⁵ EKo C-527/11, p 18.

1.2. Maksukohustuslane ja majandustegevus olulised mõisted käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumisel

1.2.1. Maksukohustuslane direktiivi ja käibemaksuseaduse tähenduses

Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 1 kohaselt on maksukohustuslane iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemusest. „Majandustegevus“ on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusala tegevus ning kutseala tegevus. Majandustegevusena käsitletakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist tulu saamise eesmärgil.³⁶

Käibemaksuseaduse § 3 lõike 1 kohaselt on käibemaksukohustuslane (edaspidi maksukohustuslane) ettevõtlusega tegelev isik, kaasa arvatud avalik-õiguslik juriidiline isik, või riigi-, valla- või linnaasutus (edaspidi isik), kes on registreeritud või kohustatud end registreerima maksukohustuslasena. Ettevõtlus käibemaksuseaduse kohaselt on maksukohustuslase iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest (KMS § 2 lg 2).

Eelnevast nähtub, et nii direktiivi kui käibemaksuseaduse järgi tuleb maksukohustuslaseks pidada isikuid, kes tegelevad majandustegevusega. Kuigi käibemaksuseadus kasutab mõistet ettevõtlus, ei muuda see selle sisu tähendust, kuivõrd tegemist on direktiivis toodud mõiste majandustegevus vastega.³⁷ Isegi kui käibemaksuseadus kasutab teistsugust sõnastust, ei tohi käibemaksuseaduses toodud maksukohustuslase ja ettevõtluse mõiste sisustamine erineda direktiivi omast, sest vastasel juhul võib tagajärjeks olla ühise käibemaksusüsteemi toimise ohtuseadmine. Sellest tulenevalt analüüsib töö autor käibemaksuseaduses ja direktiivis toodud mõisteid maksukohustuslane ja ettevõtlus koos.

³⁶ Direktiivi eestikeelses versioonis on majandustegevuse mõiste tõlgitud natuke erinevalt kui see on inglise keelses versioonis. Näiteks majandustegevuse mõiste esimeses lauses peaks sõna „ettevõtja“ asemel olema „kaupleja“ ja teises lauses peaks „eelkõige“ asemel olema „iseäranis“ ning sõnade järjekord teine – „materiaalse või immateriaalse vara kasutamist käsitletakse majandustegevusena iseäranis siis, kui see toimub kestva tulu saamise eesmärgil“. – M. Huberg. Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus. – EML MaksuMaksja. 2012, Nr 11. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455>, (15.04.2018).

³⁷ T. Elling. MTÜ majandustegevus ja käibemaks. – Raamatupidaja.ee 28.02.2017. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/02/28/mtu-majandustegevus-ja-kaibemaks>, (15.04.2018). Edaspidi asutatud mõlemad mõisteid.

Maksukohustuslaseks olemisel on protseduurilised ja sisulised tagajärjed. Kui isik täidab kõik käibemaksudirektiivi artiklis 9 toodud tingimused, siis teda käsitletakse maksukohustuslasena ja talle antakse käibemaksukohustuslasena registreerimise number selles riigis, kus ettevõtte on asutatud. Juhul kui tegevuskohti on ka teistes Euroopa Liidu liikmesriikides, siis on võimalik, et tuleb ennast registreerida ka nende territooriumil.³⁸

Kõige olulisem tagajärg maksukohustuslase staatusele on kohustus tasuda käibemaksu, mis on lisatud väljastatud arvetele ja seeläbi kogutud tarbijatelt. Teine oluline aspekt, mis maksukohustuslase staatusega kaasneb on see, et ainult käibemaksukohustuslased võivad maha arvata käibemaksu, mida nad on tasunud enda maksustatava käibe tarbeks tehtud tehingutelt. Seda nii ühendusesisestelt tehingutelt kui impordilt.³⁹ Need on sisulised tagajärjed käibemaksukohustuslaseks olemisele.

Lisaks kaasnevad maksukohustuslaseks olemisele erinevad protseduurilised ja administratiivsed reeglid. Üheks selliseks on kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslasena ja saada number, mille alusel on võimalik kaupade ja teenuste müüjaid identifitseerida. Kõige olulisemad protseduurilised reeglid on aga järgnevad. Kõik käibemaksukohustuslase poolt väljastatud arved peavad vastama direktiivi artiklites 218-240 ja siseriiklikes seadustes kehtestatud nõuetele. Lisaks on käibemaksukohustuslastel kohustus esitada käibedeklaratsioone ja ühendusesisese käibe aruandeid. Käibedeklaratsioonidel tuleb kajastada kõiki tehinguid ja ühendusesise käibe aruannetel teave, kellele ja millistes summasdes kaupu või teenuseid müüdi. Ühtlasi tuleb pidada raamatupidamisarvestust vastavalt direktiivis ja siseriiklikes seadustes toodud nõuetele.⁴⁰

Kuigi eelnevaid sisulisi ja protseduurilisi reegleid on vaadeldud direktiivis toodud põhimõtete järgi, nähtub siiski, et samasugused reeglid on käibemaksuseaduses. Näiteks käibemaksukohustuslasena registreerimise päevast alates tuleb lisada võõrandatava kauba või osutava teenuse maksustatavale väärtusele käibemaks, arvutada ja tasuda tasumisele kuuluv käibemaksukohustus, säilitada dokumente ja pidada raamatupidamisarvestust. Samuti väljastada arveid käibemaksuseadusega sätestatud korras (KMS § 24 lg 1). Ühtlasi on käibemaksukohustuslasena registreeritud isikul kohustus esitada käibedeklaratsioone (KMS § 27) ja ühendusesisese käibe aruandeid (KMS § 28). Ühendusesise käibe aruandeid tuleb esitada

³⁸ A.V. Doesum, jt. Fundamentals of EU VAT LAW. Wolters Kluwer. Holland 2016, lk 53 p 2.1.1.

³⁹ A.V. Doesum, jt, lk 54 p 2.1.1.

⁴⁰ A.V. Doesum, jt, lk 54 p 2.1.1.

nendel käibemaksukohustuslastel, kes teevad tehinguid, teistes Euroopa Liidu liikmeriikides asuvate ettevõtjatega.

Maksukohustuslane nii direktiivi kui käibemaksuseaduse mõistes on iga isik, kes tegeleb iseseisvalt ettevõtlusega. Iga isik tähistab neutraalset vormi ning seetõttu puudub isikute õiguslikul vormil maksukohustuslase saatuse tekkimisel tähtsus.⁴¹ Mis tahes füüsiline isik või juriidiline isik muutub käibemaksukohustuslaseks, kui tal tekib Eestis ettevõtluse tulemusena maksustatav käive. See reegel kehtib ühtmoodi äriühingutele, füüsilisest isikust ettevõtjale, mittetulundusühingutele ja sihtasutustele, avalik-õiguslikele juriidilistele isikutele, riigi- ja omavalitsusasutustele, välismaa ettevõtjatele.⁴²

Sarnane tähendus on maksukohustuslase staatuse tekkimisel isikute asukohal. Kuigi käibemaksuseaduse sõnastuses puudub viide isikute asukohale, siis direktiivist tuleneb, et maksukohustuslane on isik, kes tegutseb mis tahes paigas. Seega võib maksukohustuslaseks käibemaksusüsteemis olla ka isik, kelle asukoht ei ole üldse Euroopa Liidus. Näiteks võib maksukohustuslane vabalt olla Egiptuse autotootja, kes asutas oma ettevõtte Tokyos. See aga ei tähenda koheselt, et see isik peaks ennast käibemaksukohustuslasena registreerima. Seda üksnes juhul, kui ta teeb maksusutamisele kuuluvaid tehinguid Euroopa Liidus.⁴³ Isiku asukoht käibemaksuseaduse ja direktiivi mõistes on oluline juhul, kui tuleb otsustada, millises riigis tuleb müüdav kaup või teenus maksustada, sellisel juhul tuleb arvestada sihtkohamaa põhimõttega, mida käsitleti punktis 1.1.1.

Eraldi on käsitletud maksukohustuslastena nii direktiivis kui käibemaksuseaduses avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid, riigi-, valla- või linnaasutusi. Erisuse väljatoomise põhjuseks on see, et tavapäraselt on nimetatud asutustel eesmärk täita avalikke ülesandeid ja seda tehes on nad ametivõimud, mitte ettevõtlusega tegelevad isikud. Ühtlasi ei ole avalik-õigusliku juriidilise isiku tegevuse eesmärk otseselt sissetuleku saamine, mis on ainuomane ettevõtlusele.⁴⁴

Direktiivi artikli 13 kohaselt riike, regionaalsete ja kohalike omavalitsuste ametiasutusi ning teisi avalik-õiguslikke organisatsioone ei käsitata maksukohustuslastena tegevuse või

⁴¹ A.V. Doesum, jt, lk 54 p 2.2.1.

⁴² L. Lehis. Maksuõigus, lk 291 p 7.2.1.

⁴³ A.V. Doesum, jt, lk 56-57, p-d 2.3.1 ja 2.3.2.

⁴⁴ K. Lind. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica 2001/4.

tehingutega seoses, mida nad teevad ametivõimudena, isegi kui nad koguvad seoses nimetatud tegevuse või tehingutega makse, lõive, liikmemakse või tasusid.

Küll aga peetakse avalik-õiguslikke juriidilisi isikuid (riigi, regionaalsete ja kohalike omavalistuste ametiasutused) maksukohustuslaseks seoses tegevuse või tehingutega, mille puhul maksukohustuse kohaldamata jätmine põhjustaks olulist konkurentsimoontamist (artikkel 13). Igal juhul on nende puhul tegemist maksukohustuslastega, kui nad müüvad kaupu või teenuseid, mis on nimetatud käibemaksudirektiivi lisa 1. Seega on nimetatud isikutele maksuõiguses loodud erand Tsiviilseadustiku üldosa seaduse §-s 25⁴⁵ toodud üldpõhimõttest lähtudes ning omistatud kohaliku omavalitsuse üksuse asutusele juriidilise isikuga sarnane õigusvõime.⁴⁶

Lisaks avalik-õiguslike juriidiliste isikute, riigi- ja regionaalsete ja kohalike omavalitsuste asutustele maksukohustuslase staatuse andmisele tuleb maksukohustuslaseks pidada ka mittetulundusühinguid (MTÜ). Kuigi mittetulundusühingute seaduse⁴⁷ § 1 lõikes 1 toodu kohaselt ei või MTÜ tegevuse eesmärgiks või põhitegevuseks olla majandustegevuse kaudu tulu saamine, ei välista MTÜ tegevuse kooskõla ettevõtluse mõistega käibemaksuseaduse ja direktiivi tähenduses.⁴⁸ See tuleneb eelkõige sellest, et käibemaksuseaduse ja direktiivi kohaselt ei ole majandustegevuse eesmärgiks kasumi teenimine.⁴⁹

Eelnevast nähtub, et maksukohustuslase staatuse tekkimiseks ei ole oluline, milline on isiku õiguslik vorm või kus ta asub. Keskne tähendus on hoopis isiku tegevusel ning asjaolu, kas seda tegevust saab pidada ettevõtluseks käibemaksuseaduse ja direktiivi mõistes. Maksukohustuslase staatuse tekkimise aluseks on majandustegevusega tegelemine käibemaksudirektiivi mõistes.⁵⁰

⁴⁵ Tsiviilseadustiku üldosa seadus (TsÜS). - RT I, 20.04.2017, 21.

⁴⁶ RKHKo 11.02.2013, 3-3-1-72-12, p 12.

⁴⁷ Mittetulundusühingute seadus. - RT I, 09.05.2017, 21.

⁴⁸ RKHKo 25.04.2016, 3-3-1-10-16, p 10.

⁴⁹ RKHKo 3-3-1-10-16 p 10. EKo 02.06.2016, C-263/15, Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. vs Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV), p 35.

⁵⁰ EKo 03.03.2005, C-32/03 I/S Fini H vs Skatteministeriet, p 19.

1.2.2. Majandustegevus direktiivi ja käibemaksuseaduse mõistes

Majandustegevuse mõiste sisustamisel käibemaksu valdkonnas on mõneti erinev sisu kui mõnes teises õigusvaldkonnas kasutataval majandustegevuse mõistel. „Ettevõtlus on käibemaksuõiguses autonoomne mõiste, mida tuleb sisustada konkreetse isiku majandustegevuse sisu kaudu. Teistes õigusaktides sisalduvad „ettevõtluse“, „ettevõtja“ või „majandustegevuse“ definitsioonid ei ole käibemaksuseaduse tõlgendamisel asjakohased. KMS § 2 lõikes 2 sisalduv väljend „olenemata tegevuse eesmärgist või tulemusest“ viitab käibemaksu neutraalsusele, eelkõige sellele, et isiku õiguslik vorm ega kasumi teenimise eesmärk ei ole käibemaksuga maksustamise seisukohast olulised.“⁵¹

Eelnevast nähtub, et käibemaksuseaduses toodud ettevõtluse mõiste erineb oma sisu poolest näiteks tulumaksuseaduses⁵² toodud ettevõtluse mõistest. Kuigi mõlemal juhul on seaduses sätestatud, et ettevõtlus on isiku iseseisev majandustegevus, siis on ühel juhul tegevuse eesmärgiks tulu saamine (TuMS § 14 lg 2), teisel juhul aga ei ole selle tegevuse eesmärk ja tulemus olulised.⁵³

Kuigi kasumi teenimise eesmärk ei ole oluline, on seda siiski tasu saamine. Käibemaksudirektiivist endast tuleneb, et käibemaksuga maksustatakse teenus, mida maksukohustuslane osutab tasu eest.⁵⁴ Olukorras, kus isik ei saaks osutatud teenuse eest tasu ehk osutaks teenust tasuta, asub ta ise tarneahela lõpus ning on seeläbi tarbijaks, seega ei saa sellist isikut pidada maksukohustuslaseks direktiivi mõistes.⁵⁵

Tasu saamine teenuse osutamisel peab olema eelnevalt kokku lepitud. Olukorras, kus ei esine teenuse osutamise suhet ehk puudub kokkulepe teenuse osutamiseks tasu eest ning selle eest ei oodata ka kindlat tasu, ei ole tegemist teenuse osutamisega käibemaksudirektiivis toodud majandustegevuse mõistes. Vabatahtlik annetuse tegevuse eest, kus isikud ise valivad annetatava summa, ei ole käsitletav tasuna sooritatud teenuste eest.⁵⁶

⁵¹ RKHKo 3-3-1-10-16, p 9.

⁵² Tulumaksuseadus (TuMS).- RT I, 22.01.2018, 10.

⁵³ RKHKo 26.01.2017, 3-3-1-53-16, p 23.

⁵⁴ EKo 01.04.1982, C- 89/81, Staatssecretarissen van Financiën vs Hong Kong Trade Development Council, p 11.

⁵⁵ EKo C-89/81, p 10-12.

⁵⁶ EKo 03.03.1994, C-16/93, R.J Tolsma vs Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, p 17-20.

Tasuks teenuse osutamise eest ei peeta ka tingimuslikku tasu maksmist. Olukorras, kus tasu saamine tegevuse eest ei ole kindel ning on seatud sõltuvusse mingisuguse tingimuse saabumisega, mida võib olla aga ei saabugi, siis ei saa seda pidada teenuse osutamiseks tasu eest käibemaksudirektiivi mõistes.⁵⁷ Seega on käibemaksu õiguses majandustegevuse eesmärk ja tulemus vähetähtsad, kuid oluline on, et tegevus peab olema siiski tasustatud ning teenuse osutamise ja tasu saamise vahel peab olema otsene seos.⁵⁸

Majandustegevusena käibemaksuõiguses käsitletakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil ning oluline on sealjuures just kestva tulu saamine. Näiteks laenamine, vallasvara, kinnisasja või muu isikliku mittevaralise õiguse kasutada andmine on majandustegevuse erivormid. Seadusandja on pidanud vajalikuks sellise käsitlemise eraldi väljatoomist vältimaks kahtlusi, et ka üks liisingtehing ja laenukokkulepe võib olla majandustegevus, senikaua kui see toimub kestva tulu saamise eesmärgil. Nimelt on varasemalt tekkinud vaidlusi selle üle, kas enda vara kasutada andmine pikema perioodi jooksul ja kestva tulu eesmärgil on majandustegevus käibemaksu direktiivi mõistes.⁵⁹

Seega nähtub, et majandustegevuse puhul on oluline ka sellise tegevuse kestvus.⁶⁰ Ühtlasi viitab tegevuse kestvuse tähtsusele direktiivi artiklis 12 sätestatu, et liikmesriigid võivad maksukohustuslastena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest: a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutusele võttu; b) ehitusmaa võõrandamine. Eelnevas sättes toodu oleks ülevõtteks kui üksikuid tehinguid käsitletaks alati majandustegevusena.⁶¹

Majandustegevuseks tuleb pidada ka olukord, kus isik enda isiklikuks tarbeks soetatud vara kestva tulu saamise eesmärgil müüb. Käibemaksudirektiivi artikli 9 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et füüsilise isiku teostatud puidutarned vääraratu jõu tekitatud tagajärgede korvamiseks kujutavad endast materiaalse vara kasutamist, mis tuleb kvalifitseerida „majandustegevuseks“ selle sätte tähenduses, kui neid tarneid teostati kestva tulu saamise eesmärgil.⁶² Konkreetsetel juhtumil müüs isik isiklikuks otstarbeks soetatud metsa, mis oli tuulemurru tagajärjel saanud

⁵⁷ EKo 10.11.2016, C-432/15, *Odvolači finanční ředitelství vs Pavlína Baštová*, p 40.

⁵⁸ T. Elling. MTÜ majandustegevus ja käibemaks.

⁵⁹ A.V. Doesum, jt., lk 61-62 p 2.4.1.7. EKo, 26.09.1996, C-230/94, *Renate Enkler vs Finanzamt Homburg*.

⁶⁰ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine, lk 9.

⁶¹ A.V. Doesum, jt., lk 61 p 2.4.1.6.

⁶² EKo 19.07.2012, C-263/11, *Ainars Rēdlihs vs Valsts ieņēmumu dienests*, p 40.

kahjustada. Seda, millist tegevust saab pidada isikulikuks ehk selliseks, mida ei saa käsitleda majandustegevusena käibemaksu õiguses, tuleb analüüsida, võttes arvesse isiku tegevuse kõiki asjaolusid ning teha kindlaks, kas vara kasutati kestva tulu saamise eesmärgil või mitte.⁶³

Vastupidiselt aga eelnevale käsitlusele siis näiteks olukorras, kus isik müüb endale kuuluvaid kinnistuid, mis on enne jagatud kruntideks, ning seda tehes teostab oma omandiõigust vara müüa, ei saa seda iseenesest käsitleda majandustegevusena. Oluline on hinnata sellise tegevuse puhul seda, kas seda teeb isik, kes tegutsebki näiteks kinnisvara arendamisega ning kasutab meetodeid, mis on omased tootjale, ettevõtjale või teenuste osutajale.⁶⁴ Seega ei ole oluline majandustegevuse mõiste sisustamisel, kui suurel hulgal kinnistuid müüakse või kui suur on tasu, mis sellest tegevusest saadakse, vaid hinnata tuleb konkreetse isiku tegevust.⁶⁵

Eeltoodud käsitlustest majandustegevuse mõiste sisustamisel nähtub selgelt, et tegemist on mõistega, mille puhul tuleb alati analüüsida faktilisi asjaolusid kogumis ning ühest vastust ilma konkreetseid asjaolusid teadmata anda ei ole võimalik. See on aga tingitud asjaolust, et majandustegevuse mõiste puhul on tegemist määratlemata õigusmõistega.⁶⁶

Nii käibemaksuseaduses kui direktiivis on majandustegevuse mõiste sõnastuses selgitatud, et maksukohustustlase staatuse tekkimiseks peab isiku tegevus olema iseseisev. Majandustegevuse iseseisvust on rõhutatud direktiivi artiklis 9 lõikes 1 ning täpsustatud artiklis 10. Tingimus, et majandustegevus peab olema iseseisva iseloomuga, vabastab käibemaksust töötajad ja teised isikud, kui nad on tööandjaga seotud töölepingu või muude õiguslike suhete kaudu, mis loovad töötingimusi, töötasu ning tööandja vastutust käsitlevad alluvussuhted (artikkel 10). Iseseisvuse olemus on seotud riskide kandmisega, alluvussuhtega ning ka vastutusega, mis esinevad majandustegevuses.

Maksukohustustlaseks ei saa pidada isikuid, kes tegutsevad kellegi teise alluvuses ning kes ei kanna riske, sealjuures ka vastutust, selle tegevuse eest.⁶⁷ Seda ka olukorras, kus tegemist on äriühingu filiaaliga ning toimuvad selle filiaali ja emaettevõtte vahelised tehingud. Teenuse osutamine on maksustatav ainult siis, kui teenuse osutaja ja saaja vahel on õigussuhe, mille

⁶³ EKo C-263/11, p 34-35.

⁶⁴ M. Huberg. Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus.

⁶⁵ M. Huberg. Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus.

⁶⁶ M. Huberg. Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus.

⁶⁷ EKo 25.07.1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla vs Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda, p 13-16. EKo 18.10.2007, C-355/06, J.A. van der Steen vs Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht.

käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid. Juhul kui teises liikmesriigis paiknevat püsivat tegevuskohta, mis ei ole äriühingust, kellele see kuulub, eraldiseisev juriidiline üksus ja millele, kõnealune äriühing osutab teenuseid, ei saa pidada maksukohustuslaseks nimetatud teenuste alusel temale ülekantavate kulude tõttu.⁶⁸

Lisaks selle, et maksukohustuslaseks tuleb pidada isikuid, kes juba tegelevad majandustegevusega direktiivi ja käibemaksuseaduse mõistes, tuleb maksukohustuslaseks pidada ka isikuid, kes veel ei tegele ettevõtlusega, kuid teevad samme sellise tegevusega alustamiseks.⁶⁹ Ehk siis maksukohustuslase staatuse omandamiseks ei ole määravaks juba käimas oleva majandustegevusega tegelemine, vaid ka sellise tegevusega alustamine, kui on tuvastatud, et need tegevused on seotud tulevase majandustegevusega alustamisega.

Võttes arvesse kõiki eelnevalt käsitletud asjaolusid nähtub, et maksukohustuslaseks tuleb pidada iga isikut, kes tegeleb iseseisvalt ettevõtlusega ning tema tegevus vastab käibemaksuseaduse või direktiivi mõistes majandustegevusele. Sealjuures tuleb igat juhtumit hinnata konkreetselt isiku tegevuses tuvastatud faktilistest asjaoludest lähtuvalt. Ühtlasi ei saa siduda maksukohustuslase staatuse tekkimist isiku registreerimisega käibemaksukohustuslaste registrisse, kuigi käibemaksuseaduses on sellele tingimusele maksukohustuslase mõiste juures viidatud.

Maksukohustuslase staatusel on aga siiski oma roll käibemaksukohustuslaseks registreerimisel. Nimelt juhul kui isikul ei ole ettevõtlust ja tema tegevust ei saa käsitleda majandustegevusena, ei ole ka kohustust isikut registreerida.

Kuivõrd käesoleva töö eesmärk on vasta küsimusele milline on käibemaksukohustuslaste register ning miks sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit, tuleb vastata küsimusele, kas registrinumbri kuritarvitamisega seotud tegevusi saab pidada ettevõtluseks käibemaksuseaduse ja direktiivi mõistes.

⁶⁸ EKo 23.03.2006, C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate vs FCE Bank plc, p 41.

⁶⁹ EKo 01.03.2012, C-280/10, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna vs Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu p 30, C-32/03, p 22.

1.3. Registrinumbri kuritarvitamine ja ettevõtlus

1.3.1. Maksudest kõrvalehoidumine kui kuritarvitus

Eelmises punktis vaatasime, mis on käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumisel olulisemad mõisted ehk keda tuleb pidada maksukohustuslaseks ja kellel on õigus saada käibemaksukohustuslaste registrisse. Nendeks on mis tahes isikud, kes tegelevad ettevõtlusega direktiivi ja käibemaksuseaduse mõistes. Kui ettevõtlus on läbivaks mõisteks maksukohustuslaseks olemisele ja sellisteks isikuteks tuleb pidada kõiki, kes tegelevad ettevõtlusega, siis kas maksupettust või registrinumbri kuritarvitamist saab pidada ettevõtluseks.

Maksuõiguses võib esineda olukordi, kus tehingute maksustamiseks on ette nähtud kaks viisi ning isik valib sellise, mis on talle soodsam.⁷⁰ Nii kaua, kui see valik ei ole seotud sellega, et vältida maksude tasumist, on tegemist lubatud ja aktsepteeritava olukorraga. Kui aga ilmneb, et soodsama maksumääraga tehingute tegemise eesmärk oli maksueelise saamine, siis tuleb seda pidada kuritarvituseks.⁷¹ Legaalse maksuplaneerimisega on tegemist senikaua, kui maksumaksja poolt valitud tehingu või toimingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule.⁷²

Olukorras, kus on tuvastatud isiku poolt soodsama maksumääraga tehingu valik maksueelise saamiseks, rakendatakse maksukorralduse seaduse⁷³ §-s 84 sätestatut. Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidmise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingmusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule (MKS § 84). MKS § 84 kohaldub kehtivatele tehingutele, mille õiguslikke tagajärgi pooled soovivadki, kuid millele nad on andnud õigussuhete kujundamise võimalusi kuritarvitades majanduslikule sisule mittevastava vormi maksukohustuse vähendamise eesmärgil. Sätte kohaldamiseks peab tehing olema mittekohaselt vormistatud maksukohustuse vähendamise eesmärgil.⁷⁴

⁷⁰ T.Grauberg. Õiguse kujundamine maksuobjekti vältimisel. Juridica III/2010, lk 209. EKo 21.02.2006, C-255/02, Halifax jt, p 73.

⁷¹ EKo C-255/02, p 69.

⁷² L. Lehis. Maksuõigus, lk 150 p 4.2.2.

⁷³ Maksukorralduse seadus (MKS).- RT I, 28.12.2017, 36.

⁷⁴ RKHKo 27.09.2017, 3-14-53226, p 13.

Kuritarvituse keelamise põhimõtet kohaldatakse ka käibemaksu valdkonnas.⁷⁵ „Kuritarvituse olemasolu eeldab, et oleks tuvastatud tehingute tulemusena maksusoodustuse saamine, mis on tingitud just formaalsete tingimuste täidetusest ning see on vastuolus vastava sätte eesmärgiga. Sealjuures tuleb tuvastada, et selliste tehingute maksusoodustuse saamine oli tehingute tegemise peamine eesmärk.“⁷⁶ Kui esineb olukord, kus isik on valinud enda jaoks soodsama maksustamise viisi vaid üksnes maksusoodustuse saamiseks, siis on tegemist käibemaksuõiguse kuritarvitamisega ning on põhjendatud keelata käibemaksu mahaarvamist.⁷⁷

Sisuliselt on maksuõiguslikeks kuritarvitusteks olukord, kus tegemist on tehingutega, mis reaalselt aset leiavad, kuid neid maksustatakse selliselt, et on valitud enda jaoks soodsam viis, selle tulemusena aga ei vasta tehingu vorm siiski maksuõigusliku normi eesmärgile. Sellisel juhul korrigeerib maksuhaldur tehinguid, võttes aluseks MKS § 84. Kui aga esineb olukord, kus üldse ei toimu tehingut, milles dokumentide kohaselt on pooled kokku leppinud, on tegemist näilike tehingutega, sellisel juhul kohaldab maksuhaldur tehingute maksustamisel MKS § 83 lõiget 4. MKS § 83 lg 4 ja § 84 on teineteist välistava kohaldamisalaga. MKS § 83 lg 4 kohaldub ainult näilikele tehingutele ja seetõttu tühistele ehk õiguslikus mõttes mitteeksisteerivatele tehingutele.⁷⁸

1.3.2. Maksupettus

Maksupettuseks on olukord, kus isik teadlikult ja kavatselt hoiab kõrvale maksude tasumisest, varjab oma tekkinud maksukohustust, ei deklareeri maksukohustusi õiges summas ja ka selles, et deklareeritud maksud jäävad tasumata. Deklareeritud maksude tasumata jätmine on maksupettus, kui isik on tahtlikult tekitanud enda maksejõuetuse või likvideerinud äriühingu viisil, kus maksude sissenõudmine on võimatu. Maksupettus kui maksude väärarvutus on tegu, mille eest on ettenähtud karistus kriminaal- või väärteo korras.⁷⁹

Maksupettuse vorme on erinevaid ning kõik pettused ei ole alati seotud käibemaksuga, kuid pettused, mis pannakse toime käibemaksuvaldkonnas, vajavad siiski enamjaolt

⁷⁵ EKo C-255/10, p 70.

⁷⁶ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine, lk 12.

⁷⁷ EKo C-255/02, p 85.

⁷⁸ RKHKo 27.09.2017, 3-14-53226, p 13.

⁷⁹ L. Lehis. Maksuõigus, lk 150 p 4.2.3.

käibemaksukohustuslase numbrit.⁸⁰ Käibemaksuseaduse § 24 lõikest 1 tuleneb, et ettevõtja kohustus lisada müügiarvetele käibemaks ning sellele vastav õigus arvata teiste käibemaksukohustuslaste poolt saadud ostuarvete alusel sisendkäibemaks maha, on seotud ettevõtja registreerimisega käibemaksukohustuslaste registris.⁸¹

Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise eelnõu seletuskirjas on selgitatud, et käibemaksuaugu tekkimise peamisteks põhjusteks on käibe varjamine, fiktiivsed arved ja maksustatava käibega mitteseotud kulutused, mis kajastatakse käibemaksuarvestuses. Käibe varjamine on olukord, kus kaupade ja teenuste müüki ei deklareerita ning käibe jääb maksuarvestusest välja. Fiktiivsete arvete alusel deklareeritakse sisendkäibemaksu rohkem, vähendades deklareerimisele kuuluvat maksukohustust või küsitakse riigieelarvest käibemaksusumma tagastamist, mida keegi pole sinna tasunudki. Käibemaksuarvestuses kajastatakse kaupade või teenuste soetamist, mida tegelikkuses ei ole toimunud või ei ole soetamist toimunud arvel märgitud käibemaksukohustuslaselt (tegelik kaup või teenus pärineb nn tundmatult kolmandalt isikult, kelle puhul ei saa olla kindel isiku käibemaksukohustuslasena registreerimises). Kuna käibemaks on lisandunud väärtuse maks, siis sellest tulenevalt taanduvad käibemaksupettused kahele peamisele suunale, milleks on maksustatava käibe osaline või täielik varjamine ja fiktiivne soetus ja selle kaudu sisendkäibemaksu suurendamine.⁸²

Sisendkäibemaksu mahaarvamise üheks tingimuseks on, et kaup või teenus, mille soetamisel kajastatud käibemaksu maha arvatakse, on saadud teiselt käibemaksukohustuslaselt. Nimetatud tingimusele viitab KMS § 29 lõikes 3 toodu, et sisendkäibemaks on maksukohustuslase poolt teiselt maksukohustuslaselt soetatud või saadud kauba või teenuse eest tasumisele kuuluv käibemaks. Teiselt maksukohustuslaselt kauba soetamise või teenuse saamise korral arvatakse sisendkäibemaks maha KMS §-s 37 sätestatud nõuete kohase arve alusel (KMS § 31 lg 1). KMS § 37 lõike 7 punkti 2 järgi tuleb arvele märkida arve esitanud maksukohustuslase nimi, aadress ja maksukohustuslasena registreerimise number. Arvel märgitud käibemaksukohustuslaseks peab olema isik, kes kaupa müüs või teenust osutas. Teistsugune seisukoht tähendaks, et kui müüja pole käibemaksukohustuslane, kuid esitab arved mõne teise käibemaksukohustuslasest

⁸⁰ Käibemaksukohustuslase registrinumbrita on ilmselt ainsaks käibemaksupettuse vormiks olukord, kus isikul on käibemaksuseaduse alusel tekkinud registreerimise kohustus, kuid sellele vaatamata, isik ei teavita sellest. Sellisel juhul on võimalik pettus läbi viia omamata registrinumbrit.

⁸¹ TlnHKO 04.04.2017, 3-17-242, p 5

⁸² Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu 493 UA seletuskiri, lk 14. Kättesaadav arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf, (15.04.2018).

isiku nimel, saaks ta ikkagi arvel hinnale lisada käibemaksu, mis oleks vastuolus käibemaksu põhimõtetega.⁸³

Euroopa Kohtu praktika kohaselt kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksusust maha sisendkäibemaksu, mille ta on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi põhimõtet. Samas tuleb ühist käibemaksusüsteemi käsitleva käibemaksudirektiivi artikli 168 punktist a ühe sisendkäibemaksu mahaarvamist õigustava tingimusena, et mahaarvamisõiguse tekkimiseks peab kaupu või teenuseid, millele maksukohustuslane mahaarvamisõiguse põhjendamiseks tugineb, tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane. Seega on oluline tuvastada, et kauba tegelikult müüjaks on käibemaksukohustuslane ehk isik, kes on faktiliselt arvele märgitud.⁸⁴

Eelnevalt kirjeldatud olukorras, kus isik on kajastanud sisendkäibemaksu arvestuses arvet, mille väljastajaks on küll käibemaksukohustuslane, kuid kes tegelikkuses ei ole kauba või teenuse müüjaks, on tegemist näiliku tehinguga. „Näiline on tehing, milles kokkulepitud tagajärgi pooled tegelikult ei soovi, st nad on varjatult kokku leppinud, et nad ei loe end seotuks tehingus näidatud õiguste ja kohustega.“⁸⁵ Näiliku tehingu korral kohaldub punktis 1.3.1 viidatud MKS § 83 lg 4, mille kohaselt ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse, vaid arvesse võetakse tehing, mida sooviti näiliku tehinguga varjata.⁸⁶

Viidatud Riigikohtu ja Ringkonnakohtu lahendid kinnitavad üldist põhimõtet, mis kehtestab, et sisendkäibemaksu mahaarvamine saab toimuda arve alusel, mille väljastaks on käibemaksukohustuslane. Tehingud, mille kohta väljastab arve käibemaksukohustuslaste registrisse registreeritud isik, kuid kes tegelikkuses ei ole kauba või teenuse müüja, on näilikud ning nende teadlik kajastamine sisendkäibemaksu arvestuses on käibemaksupettus.

„Tegemist on spetsiaalselt käibemaksupettuste eesmärgil tehtavate tehingutega, kus luuakse õigusvastase tegevusega põhjendamatu võimalus sisendkäibemaksu mahaarvamiseks. Selliseid tehinguid tingib käibemaksu omapära, mis tugineb usaldusel maksukohustuslaste vastu, kes täidavad maksukoguja ülesannet. Just seda momenti, et maksukohustuslased saavad müüjalt käibemaksu, mille nad peavad tasuma riigile, kasutatakse maksupettuste toimepanemisel ära,

⁸³ RKHKo 17.12.2013, 3-3-1-49-13, p 14.

⁸⁴ TrtRnKo 09.08.2016, 3-15-1308, p 12.

⁸⁵ RKHKo 3-14-53226, p 13.

⁸⁶ RKHKo 3-14-53226, p 14.

sest kõikides skeemides on keskne osa variühingutel, mis oma kohustusi ei täida.⁸⁷ Lisaks siseriiklikult aset leidvate sisendkäibemaksu arvestuses kajastatud näilikele tehingutele laienevad eelnevalt kirjeldatud maksupettused ka piiriülestele tehingutele.

Kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksu objekt, mistõttu peab maksukohustuslane sellest arvestama käibemaksu, kuid samas saab maksukohustuslane kauba ühendusesisesel soetamisel arvestatud käibemaksu deklareerida sisendkäibemaksuna (KMS § 1 lõige 1 punkt 5, § 3 lõige 4 ja § 29 lg 3 punkt 4). Järelikult, kui ühendusesiseselt soetatud kaup müüakse Eestis edasi, siis ei teki edasimüüjal enne kauba müümist Eestis küll tagastusnõuet, aga ka mitte kohustust käibemaksu maksta. Kaupa Eesti äriühingule edasi müües tuleb edasimüüjal maksta käibemaksu, kuid ostjal tekib sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. Pärast toote tarbijale müümist saab riik lõpliku lisandväärtuse arvel käibemaksu. Kui Eesti äriühing soetab ise ühendusesiseselt detaile toote valmistamiseks, saab riik samuti käibemaksu toote tarbijale müümisel. Fiktiivsete edasimüügitehingute kasutamisel tekib niisugusel juhul maksueelis siis, kui variühingud ei deklareeri või tasu käibemaksu, kuid tegelik ostja deklareerib variühingute arvete alusel sisendkäibemaksu.⁸⁸ Riigikohtu lahendis kirjeldatud kujul käibemaksu mahaarvamise õiguse tekitamine toimub sarnaselt Eestile ka teistes liikmesriikides ning toob lõpuks kahju ikkagi sellele riigile, kus asub tarbija, sest rakendub sihtkohamaa põhimõte.

Nii nagu eelpool Ringkonnakohus oma lahendis viitas, kujutab maksukohustuslase õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaks, mida nad on tasunud saadud kaupade või teenuste eest, endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.⁸⁹ Sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus on käibemaksusüsteemi lahutamatu osa, mida põhimõtteliselt ei tohi piirata.⁹⁰ Samas on korduvalt leidnud kinnitamist, et õigussubjektid ei või liidu õigusnorme ära kasutada pettuse või kuritarvituse eesmärgil.⁹¹ Kui maksuhaldur leiab, et mahaarvamisõigust on kasutatud pettuse eesmärgil, on tal õigus nõuda maha arvatatud summade hüvitamist tagantjärele ja igal juhul on õigus keelduda mahaarvamise lubamisest, kui objektiivselt leiab tõendamist, et seda õigust kasutati pettuse või kuritarvituse kavatsusega.⁹²

⁸⁷ K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Tartu Ülikooli Kirjastus 2012, lk 33.

⁸⁸ RKHKo 27.09.2017, 3-14-53226, p 15.

⁸⁹ EKo 28.07.2016, C-332/15, Giuseppe Astone, p 43.

⁹⁰ EKo C-332/15, p 30.

⁹¹ EKo C-332/15, p 50.

⁹² EKo 06.07.2006, C-439/04 ja C-440/04, Axel Kittel vs Belgia riik, Belgia riik vs Recolta Recycling SPRL, p 55.

Isik, kes on pannud toime käibemaksupettuse või kuritarvitanud muul viisil käibemaksu mahaarvamise õigust, ei ole maksukohustuslane, kuna tema tegevus ei vasta käibemaksuseaduses ja direktiivis toodud majandustegevuse mõistes sätestatud objektiivsetele tingimustele.⁹³ Seega ei ole käibemaksupettuse ja maksudest kõrvale hoidumise eesmärgil sõlmitud tehingud ettevõtlus käibemaksuseaduse ja direktiivi mõistes.

Eelnevalt kirjeldatud skeemide läbiviimiseks kasutatakse tihti äriühinguid, kellel tegelikkuses majandustegevus puudub või kelle peamine eesmärk on luua võimalused eelnevalt kirjeldatud käibemaksupettuste läbiviimiseks. Selliseid äriühinguid kutsutakse tavaliselt riulifirmadeks, variühinguteks, arvevabrikuteks või puhvriteks. Tihti minnakse nii kaugele, et luuakse ise äriühinguid, mille kaudu väljastatakse arveid käibemaksu mahaarvamise õiguse saamiseks.⁹⁴

Analüüsidest kohtulahendeid, nähtub, et enamasti peetakse selliste äriühingute, kellel majandustegevus puudub, tunnusteks järgmisi tingimusi: äriühingu tegevusala ei vasta ostu-müügitehingute sisule; pidev juhatuse liikmete vahetus, puuduvad töötajad; äriühinguga seotud juhatuse liikmele palka ei maksta; puuduvad tavapäraselt äriühingutele omased rahalised liikumised pangakontodel; rahad, mis laekuvad, võetakse välja sularahas või kantakse edasi kolmandatele äriühingutele; ei täideta raamatupidamise nõudeid, ei esitata käibedeklaratsioone ja kui esitatakse, siis selle esitamisel tekkinud maksukohustusi ei tasuta; maksuhalduri korraldused jäetakse täitmata; äriühing on ettevõtluse toimumise tõendamata jätmise tõttu käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud.⁹⁵

Ühtlasi võivad viidata maksupettuse eesmärgil sõlmitud näilikele tehingutele ja nende läbiviimisele tehingupartneriga, kellel majandustegevus puudub, asjaolud, kus tehingute kohta vormistatud dokumendid on puudulikud ja vastuolus tegelike tehingute toimumise asjaoludega. Dokumendid on koostatud ostja poolt ning müüja ei oska anda sisulisi ja adekvaatseid vastuseid tehingute kohta ning ütlustes võib esineda olulisi vastuolusid.⁹⁶ Samuti nähtub kohtulahenditest, et maksupettusele viitavad ka tehingupartnerite omavahelised varasemad

⁹³ EKo 06.12.2012, Bonik EOOD vs Direktor na Direksia „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalnata agentsia za prihode p 38. EKo C-255/02, p 58-59. EKo C-439/04 ja C-440/04, p 53. RKHKo 27.01.2016, 3-3-1-30-15, p 18.

⁹⁴ 19.02.2018 ilmus artikkel Delfi Ärilehes, kus kirjutati muuhulgas suur äriühingu pankrotist, milleni viis maksupettus, kus kasutati sarnast skeemi. Allikas: „Kolm eelmise aasta pankrotti, mis läks valesti kalatööstusel, nutiseadmete vahendajal ja edukal ehitusfirmal?“. Ärileht.ee.19.02.2018. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/kolm-eelmise-aasta-suurimat-pankrotti-mis-laks-valesti-kalatootsuset-nutiseadmete-vahendajal-ja-edukal-ehitusfirmal?id=81155905>, (14.04.2018).

⁹⁵ TlnRnKo 10.02.2017, 3-14-51753, p 15. TlnRnKo 05.05.2017, 3-15-2410, p 11.

⁹⁶ TlnRnKo 30.01.2017, 3-14-52928, p 9. TlnRnKo 11.09.2017, 3-16-301, p 10. TlnRnKo 3-15-2410, p 11 ja 12.

tutvused, kuivõrd see võimaldab pooltel vormistada dokumente ja kokku leppida sellistes tehingutes, mida tegelikkuses ei toimu.⁹⁷

Kõik eelnevalt kirjeldatud asjaolud võivad esineda koos või eraldi. Oluline on, et igale juhtumile antakse hinnang võttes arvesse kõiki sellega seotud faktilisi asjaolusid kogumis.⁹⁸ Seetõttu ei pruugi alati mõne üksiku eelnevalt kirjeldatud asjaolu pinnalt teha järeldust, et tegemist on majandustegevust mitte omanud tehingupartneriga või tehingud olid sõlmitud näilikult maksupettuse eesmärgil.

Kuigi eelnevalt kirjeldati peamiselt sisendkäibemaksupettusi, mis on otseselt seotud käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamisega, siis ei ole need ainsad pettuse vormid, mis võivad kaasneda käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamisega. Nii nagu sissejuhatuses sai mainitud, võivad käibemaksupettused olla seotud ka muude pettuste liikide ja maksuõiguste kuritarvitamisega. Üheks selliseks on viimasel ajal riigile enim muret valmistav ümbrikupalkade maksmine.

2018. aastal on Maksu- ja Tolliameti peamiseks eesmärgiks maksuaugu vähendamisel võitlus ümbrikupalkade vastu⁹⁹. Ümbrikupalga osakaalu suurus on täheldatud enim ehitussektoris. Maksupettused ehituses kalduvad mahult suuremate hulka, kuna mastaabid on suured. MTA hinnangul on ehituses ümbrikupalga maksmiseks vaja raha ja selle jaoks, kuidas ettevõttest raha välja viia, kasutatakse vahekehasid, et selle eest siis ümbrikupalka maksta.¹⁰⁰ Nimetatud vahekehadeks võivad olla just sellised ettevõtjad, keda eelpool sai kirjeldatud.

Samuti on probleemiks maksupettused, millele ka käesoleva punkti alguses viidati. Nimelt pettused, mis seisnevad deklareeritud maksude tasumata jätmises. Maksuvõlgadega ettevõtete nn mahajätmine ja pahatahtlik maksujõuetuse tekitamine ja sellega seotud probleemid on viimasel ajal meedias palju kajastamist leidnud, sest see on murekohaks nii riigile kui ka erasektoris tegutsevatele võlausaldajatele.¹⁰¹ Kuigi maksuvõlad ei pruugi alati olla seotud

⁹⁷ TlnRnKo 3-15-2410, p 12 ja 13. TlnRnKo 3-14-51753, p 15. TlnRnKo 05.10.2017, 3-16-485, p 15.

⁹⁸ TlnHKO 25.05.2017, 3-16-2610, p 6 ja 11.

⁹⁹ Maksu ja Tolliamet. MTA: maksuauk on vähenenud poole võrra. – Pressiuudised 29.01.2018. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-maksuauk-vaenenud-poole-vorra>, (15.04.2018).

¹⁰⁰ L. Leet. Ehitussektor maadleb maksudega. – Äripäeva Ehitusuudised 21.11.2017. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ehitusuudised.ee/uudised/2017/11/20/ehitussektor-maadleb-maksudega>, (14.04.2018).

¹⁰¹ R. Ernits. Ettevõtete pahatahtlik maksejõuetus on järjest levinum skeem. – ERR 22.02.2013. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.err.ee/342741/ettevotete-pahatahtlik-maksejouetus-on-jarjest-levinum-skeem>, (14.04.2018). K. Laus. Advokaat: probleemsest äriühingust vabanemine on liiga lihtne. Ärileht 25.10.2016. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://m.arileht.delfi.ee/triniti/article.php?id=76038293>, (14.04.2018). A. Pau. Eestile on kombeks: tekib probleem – lükka filipiinlane tanki. Postimees 20.11.2017. – Kättesaadav arvutivõrgus:

käibemaksuga, siis ometi leiab töö autor, et isikud, kes on eelnevalt tahtlikult maksude tasumisest kõrvale hoidnud, on seeläbi kuritarvitanud riigi usaldust nende maksukäitumise suhtes.

Võttes arvesse eelnevalt kirjeldatud registrinumbriga kuritarvitamisi ja asjaolu, et isikute sellist tegevust ei peeta ettevõtluseks, tõstatab see paratamatult küsimuse, kuidas on võimalik, et sellised isikud kuuluvad käibemaksukohustuslaste registrisse. Seda eelkõige seetõttu, et käibemaksukohustuslaste registri üle peetakse kontrolli ning registrisse saamisel ja ka sellele järgnevalt on seaduses ette nähtud kohustus registripidajal kontrollida maksukohustuslasi, kes sinna kuuluvad.

<https://tehnika.postimees.ee/4316469/eestile-on-kombeks-tekib-probleem-lukka-filipiinlane-tanki>, (14.04.2018).
T. Saarmann. Tankistivabrikute probleemile võib tulla lahendus. Ausatele ettevõtjatele tähendaks see ebamugavust. Ärioleht 12.02.2018. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/tankistivabrik-ute-probleemile-voib-tulla-lahendus-ausatele-ettevotjatele-tahendaks-see-ebamugavust?id=81078081>, (14.04.2018).

2. KÄIBEMAKSUKOHUSTUSLASTE REGISTRI FORMAALSUS

2.1. Euroopa Kohtu seisukohad käibemaksukohustuslaste registri osas

2.1.1. Käibemaksukohustuslase registrinumbri tähendus mahaarvamiõiguse rakendamisel

Esimeses peatükis jõuti järeldusele, et käibemaksukohustuslaste registril on oluline osa kogu käibemaksusüsteemist. Käibemaksukohustuslasena registreerimine aitab maksuhalduril tuvastada individuaalse numbril alusel isikuid, kellel on kohustus tehtud tehingutelt tasuda käibemaksu. Sellest tulenevalt on maksukohustuslastel kohustus teavitada, millal nende tegevus algab, muutub või lõpeb, ning liikmesriikide ülesanne on tagada nende registreerimine maksukohustuslaste registris.

„Käibemaksu omapäraks on asjaolu, et „täieõigusliku maksumaksja“ staatuse omandamiseks tuleb läbida spetsiifiline registreerimise protseduur ning käibemaksukohustuslased peavad oma arvepidamises üldkasutatava isiku- või registrikoodi asemel kasutama käibemaksuregistrikoodi. Käibemaksukood on vajalik käibemaksuarvestuse (eriti sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse) kontrollimiseks, kuid eriti oluline on käibemaksuregistri koodide kasutamine Euroopa Liidu liikmesriikide vaheliste kaubatarnete maksustamisel.“¹⁰²

Käibemaksudirektiivi artiklis 214 on loetletud isikute kategooriad, kes peavad olema individuaalse numbriga registreeritud, kuid ei näe ette, milliseid tingimusi võib käibemaksukohustuslasena registreerimise numbril andmisele seada. Artikli 214 ja lisaks direktiivi artikli 213 sõnastusest nähtub, et liikmesriikidel on tegelikult käibemaksukohustuslaseks registreerimise tagamise meetmete võtmisel teatav kaalutlusruum.¹⁰³ Küll aga on Euroopa Kohus andnud juhiseid, mida liikmesriigid peavad nendes artiklites toodud reeglite ja siseriikliku õigusesse rakendamisel jälgima.

Käibemaksukohustuslaste registri ja selle numbril tähtsust on Euroopa Kohus selgitanud mitmetes lahendistes, mis puudutavad käibemaksu tasumist ja sisendkäibemaksu

¹⁰² L. Lehis. Maksuõigus, lk 292 p 7.2.3.

¹⁰³ EKo C-527/11, p 22.

mahaarvamise õigust. Maha arvamise õiguse saamiseks on direktiivis ette nähtud tingimused, mis jagunevad oma olemuselt kaheks: sisulised ja formaalsed.

Mis puudutab mahaarvamise õiguse tekkimiseks vajalikke sisulisi tingimusi, siis tuleneb direktiivist, et maksukohustuslane peab kaupu ja teenuseid, millele ta selle õiguse põhjendamiseks tugineb, kasutama oma maksustatavate tehingute tarbeks ja neid kaupu või teenuseid peab talle tarnima või osutama mõni teine maksukohustuslane.¹⁰⁴ Selliste sisuliste tingimuste täitmise korral ei tohi maksuhaldur keelduda mahaarvamise õiguse andmisest üksnes põhjusel, et isikul on täitmata mõned formaalsed nõuded.¹⁰⁵

Formaalseteks nõueteks direktiivi kohaselt tuleb pidada vorminõudeid, mida käsitleti ka esimese peatüki punktis 1.2. Sisendkäibemaksu mahaarvamisõiguse teostamiseks ettenähtud vorminõuded kehtestavad kõnealuse õiguse teostamise viisi ja selle üle tehtava kontrolli korra ning reguleerivad käibemaksusüsteemi tõhusat toimimist, nähes ette kohustusi seoses raamatupidamisarvestusega ning arvete ja deklaratsioonide esitamisega.¹⁰⁶ Direktiivi artiklites 213 ja 214 toodud kohustused on kriteeriumid, mis kujutavad endast järelevalve eesmärgil kehtestatud vorminõudeid.¹⁰⁷

Tulenevalt eeltoodust on mahaarvamisõiguse seisukohalt käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumine üksnes vorminõue, mille täitmatajätmine ei tohi kaasa tuua takistusi mahaarvamisel. Seda põhjusel, et maksukohustuslaste õigus arvata tasumisele kuuluvast käibemaksust maha sisendkäibemaksu, mille nad on tasunud kaupade või teenuste eest, kujutab endast liidu õigusnormidega kehtestatud ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtet.¹⁰⁸ Ometi ei ole maha arvamise õigus piiramatult ning olukorras, kus on tuvastatud maksukohustuslase poolt direktiivis ettenähtud õiguste ja kohustuste teadlik kuritarvitamine või pettuse toime panemine, siis on liikmeriikidel põhjendatud keelduda mahaarvamise õiguse andmisest.

Euroopa Kohtu seisukohta käibemaksukohustuslaste registrinumbrist kui vorminõudest on kinnitanud ka meie Riigikohus. Riigikohtul tuli analüüsida sisendkäibemaksu mahaarvamise

¹⁰⁴ EKo 06.09.2012, C-324/11, Gábor Tóth vs Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, p 26.

¹⁰⁵ EKo 21.10.2010, C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV vs Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, p 42.

¹⁰⁶ EKo C-332/15, p 47.

¹⁰⁷ EKo C-385/09, p 50.

¹⁰⁸ EKo C-324/11, p 23.

õiguse piiramist juhtumil, kus tehingupartner oli käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud.¹⁰⁹

Riigikohus möönab, kuigi KMS § 29 lõike 3 punkti 1, § 31 lõike 1 ja § 3 lõike 1 grammatilisel tõlgendamisel võib jõuda järeldusele, et sisendkäibemaksu on võimalik arvestada ainult teiselt käibemaksukohustuslasena registreeritud või selleks kohustatud isikult saadud arve alusel, ei ole selline tõlgendus kooskõlas Euroopa Kohtu seisukohaga direktiivist tuleneva sisendkäibemaksu mahaarvamise tingimuste kohta.¹¹⁰ „Euroopa Kohus on otsesõnu selgitanud, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustuse puhul on tegemist kõigest kontrolliotstarbelise vorminõudega, mis ei saa seada kahtluse alla õigust käibemaksu maha arvata, kui selle õiguse tekkimise materiaalõiguslikud tingimused on täidetud.“¹¹¹

Vaatamata asjaolule, et käibemaksukohustuslaste registrinumber on vorminõue ning selle puudumine ei tohi kaasa tuua mahaarvamisõiguse keelamist olukorras, kus sisulised tingimused mahaarvamiseks on täidetud, ei tohiks registrinumbrit pidada käibemaksusüsteemis vähetähtsaks. Käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri andmine tõendab maksukohustuslase staatust käibemaksuga maksustamisel ja lihtsustab kontrolli maksukohustuslaste üle eesmärgiga tagada maksu nõuetekohane kogumine.¹¹² On selge, et maksukohustuslastel on direktiivi artikli 213 põhjal kohustus teatada oma tegevuse alustamisest, muutmisest või lõpetamisest selleks ette nähtud meetmete kohaselt.¹¹³

Esimese peatüki punktis 1.3 sai selgeks, et isikud, kes panevad toime maksupettusi või kuritarvitavad muul viisil direktiivis toodud õiguseid, ei ole maksukohustuslased direktiivi mõistes. Käibemaksupettuste ja muude kuritarvituste vastane võitlus on direktiiviga tunnustatud ja toetatud eesmärk. Liikmesriikidel on õigustatud huvi võtta oma finantshuvide kaitseks kasutusele vajalikke meetmeid. Ühtlasi on liikmesriikidel kohustus tagada, et kanded maksukohustuslaste registris oleksid õiged, et kindlustada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine. Seega lasub pädeval siseriiklikul asutusel kohustus kontrollida, kas taotlejal on maksukohustuslase staatus, enne kui annab talle käibemaksukohustuslasena registreerimise numbri.¹¹⁴

¹⁰⁹ RKHKo 17.10.2017, 3-15-838 (3-3-1-16-17).

¹¹⁰ RKHKo 3-15-838, p 11.

¹¹¹ RKHKo 3-15-838, p 13.

¹¹² EKo C-527/11, p 18-19.

¹¹³ EKo C-385/09, p 52.

¹¹⁴ EKo C-527/11, p 28-29.

Seega nähtub, et Euroopa Kohus tunnustab liikmesriikide õigust võtta vajalikke meetmeid käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisel ning seeläbi tagada registrikannete õigsus ja võidelda käibemaksupettuste ja muude kuritarvituste vastu. Siiski ei tohi nende meetmetega minna kaugemale, kui on vajalik käibemaksusüsteemi nõuetekohaseks toimimiseks. Viidatud lahend oli esimene, kus Euroopa Kohus analüüsis küsimust, kui kaugemale võivad liikmesriigid minna käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisele seatud tingimustega.

2.1.2. Euroopa Kohtu seisukoht käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisel seatavate piirangute osas

2007. aastal soovis Lätis piiratud vastutusega äriühing Ablessio, et teda registreeritaks käibemaksukohustuslaste registrisse. 15.11.2007. aasta otsuses, mis pärast vaide esitamist jäeti muutmata, leidis Läti maksuamet, et äriühingul puuduvad deklareeritud majandustegevuseks, st ehitusteenuste pakkumiseks vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid.¹¹⁵

Eelotsustustaotluse kohaselt põhjendati isiku registreerimata jätmist asjaoludega, et isikul puudus kinnisvara, ei ole sõlmitud lepinguid, äriühing ei ole kantud ehitusregistrisse ega ole asutamisest saadik läbi viinud tegelikku majandustegevust. Ühtlasi heideti ette, et äriühingu ainus töötaja on juhatuse esimees, kellele ilmselt palka ei maksta. Piirkondlik halduskohus, kes lahendas maksuameti apellatsioonkaebust, on oma otsuses täiendavalt lisanud: „Selles osas ei oma tähtsust, et see isik on juba esitanud avalduse ja registreerinud mitu äriühingut, mille osalus on kohe pärast registreerimist võõrandatud teistele isikutele, kelle sissetulekute tase on nii madal, et sellest ei piisa osakapitali sissemaksete tegemiseks, kuna nimetatud seadus ei näe ette, et sellised asjaolud on isiku vastavas registris registreerimata jätmise aluseks.“¹¹⁶

Tulenevalt tekkinud vaidlusest, esitati Euroopa Kohtule eelotsuse küsimused, kas direktiivi artikleid 213, 214 ja 273 tuleb tõlgendada nii, et need ei luba liikmeriigi maksuametil käibemaksu nõuetekohase kogumise tagamiseks ja maksupettuste ärahoidmiseks keelduda äriühingule käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit andmast, vaid eelotsusetaotluses kirjeldatud tingimustel.

¹¹⁵ EKo C-527/11, p 9.

¹¹⁶ EKo C-527/11, p 9-12.

Direktiivi artikkel 273 sätestab, et liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikide vaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusi, et sellised meetmed ei too liikmesriikide vahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Euroopa Kohus tunnustas direktiivi artikli 273 esimeses lõigus toodud õigust rakendada vajalikke meetmeid, millega saab takistada registreerimisnumbri kuritarvitamist, eriti nende ettevõtjate poolt, mille tegevus – ja järelikult ka maksukohustuslase saatus – on puhtalt fiktiivne.¹¹⁷ Küll aga peavad need meetmed olema proportsionaalsed saavutava eesmärgi suhtes.

Käibemaksukohustuslasena registreerimata jätmise maksupettuste ärahoidmise eesmärgil saab olla proportsionaalne sellisel juhul, kui on objektiivselt tõendatud kahtlus, et isik hakkab registrinumbrit kuritarvitama. Keeldumise otsus peab põhinema hinnangul, mis on antud hinnates kõiki juhtumi asjaolusid ja tõendeid kogumis.¹¹⁸ Seega on maksupettuste ärahoidmise eesmärgil registreerimata jätmise põhjendatud üksnes juhul, kui esinevad objektiivsed tõendid selle kohta, et isik hakkab kuritarvitama käibemaksukohustuslaste numbrit. Milliseid tõendeid saab pidada objektiivseteks, kohus ei täpsusta, kuivõrd tegemist on konkreetsete asjaoludega, mis igal juhtumil erinevad.

Küll aga selgitas kohus, et põhikohtuasja asjaolude kohta olgu märgitud, et ainuüksi sellest, et maksukohustuslasel puuduvad deklareeritud majandustegevuseks vajalikud majanduslikud, tehnilised ja rahalised vahendid, ei piisa tõendamaks, et ta tõenäoliselt paneb toime maksupettuse.¹¹⁹ Ühtlasi ei näe direktiiv ette ühtki piirangut selle kohta, mitu käibemaksukohustuslasena registreerimise avaldust võib sama isik esitada, tegutsedes erinevate juriidiliste isikute nimel. Samuti ei luba direktiiv järeldada, et juriidilise isiku üle kontrolliõiguse loovutamine pärast tema käibemaksukohustuslasena registreerimist on õigusvastane tegevus. Siiski möönis kohus, et sellegipoolest võivad nimetatud asjaolud olla teabeks, mida tuleb pettuseohu üldisel hindamisel arvesse võtta.¹²⁰

¹¹⁷ EKo C-527/11, p 30.

¹¹⁸ EKo C-527/11, p 34.

¹¹⁹ EKo C-527/11, p 36.

¹²⁰ EKo C-527/11, p 36-37.

Eelnevast nähtub, et Euroopa Kohus küll tunnustab liikmesriikide õigust ja vajadust võtta kasutusele erinevaid meetmeid maksupettuste vastaseks võitluseks ja maksude efektiivseks kogumiseks, kuid seda ainult direktiivis toodud põhimõtetega kooskõlas. Viidatud lahendis toodud selgituste põhjal saab järeldada, et nende põhimõtete all on silmas peetud just neutraalse maksustamise ja tarbimismaksu põhimõtet, kus ettevõtjaid tuleb pidada üksnes maksukogujateks. Juhul, kui liikmeriigid asuksid ette kirjutama, milline maksukohustuslane sobib käibemaksukohustuslaseks oma näitajate alusel ja millised mitte, võiks see tuua kaasa tagajärje, kus käibemaksuga maksustatavatelt tehingutelt jääb käibemaks kogumata.

Nimetatud lahend annab olulise suuna liikmesriikidele küsimuses, kas, keda ja millistel juhtudel võib käibemaksukohustuslasena registreerimata jätta. Antud lahendis toodud seisukohad on olnud oluliseks lähtealuseks ka meie siseriiklikele kohtutele. Hindamaks käibemaksuseaduses toodud käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimata jätmise ja registrist kustutamise sätete alusel tehtud otsuste õiguspärasust.

2.2. Käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimine ja kustutamine Eestis

2.2.1. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine

Enne, kui asuda analüüsima sätteid, mis puudutavad registripidaja õigust ja kohustust kontrollida maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemist, on tehtud ülevaade sätetest, mis reguleerivad üldises korras käibemaksukohustuslaseks registreerimist ja registrist kustutamist. Nimetatud sätetel ja nende rakendamisel pikalt ei peatuta, kuivõrd varasemalt on neid analüüsitud ja antud nende kohta põhjalik ülevaade sissejuhatuses viidatud magistritöös.¹²¹ Samas on töö autor seisukohal, et lühikese ülevaate andmine on vajalik selgitamiseks, kuidas on Eesti taganud direktiivi artiklites 213 ja 214 pandud kohustused maksukohustuslaste tuvastamiseks.

Käibemaksukohustuslasena peavad ennast registreerima KMS § 19 lõike 1 kohaselt isikud, kelle maksustatav käive ületab kalendriaastas 40 000 eurot. Registreerimiskohustust ei teki juhul, kui toimub põhivara võõrandamine, Eesti isikule teostatav kaugmüük ning kogu maksustatava käibe moodustab nullprotsendise käibemaksumääraga maksustatav käive (KMS § 19 lg 1). Viimane erand kehtib juhul, kui tegemist ei ole kauba ühendusesisese käibe ja KMS

¹²¹ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine.

§ 10 lõike 4 punktis 9 nimetatud teenuse käibega, kus teenust osutatakse teise liikmesriigi maksukohustuslasele või piiratud käibemaksukohustuslasele. Käive KMS § 4 lg 1 järgi on kauba võõrandamine ja teenuse osutamine, kauba või teenuse omatarve, kauba toimetamine teise liikmesriiki ilma võõrandamiseta oma sealse ettevõtluse tarbeks (KMS § 7 lõike 1 p 3 alusel) ja kauba sundvõõrandamine tasu eest. Seega juhul, kui nimetatud tegevuste tulemusena on käive ületanud 40 000 eurot, on kohustus esitada avaldus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks.

Vastav piirmäär on erand käibemaksudirektiivis toodud piirmäärast, kus registreerimiskohustus tekib 5000 eurolt (artikkel 284). Direktiivi artiklis 287 on sätestatud, millistel riikidel on lubatud kehtestada kõrgem maksuvabastuse piirmäär, kui seda on üldine kord. Üheks riigiks on ka Eesti, kellel direktiivi järgi on lubatud kehtestada maksuvabastus maksukohustuslastele, kelle aastakäive ei ületa 16 000 eurot. 2016. aastal oktoobris vastuvõetud käibemaksuseaduse muudatusega tõsteti varasemat 16 000 eurost maksuvabastuse piirmäära 40 000 euron. Muudatuse eesmärgiks oli vähendada suurema hulga ettevõtjate halduskoormust, mis kaasneb käibemaksukohustuslaseks olemisega.¹²² Selle tulemusena kehtibki Eestis alates 01.01.2018 kohustus registreerida ennast käibemaksukohustuslaseks alles siis, kui aastane käive ületab 40 000 eurot.

Piirmäära täitumisel tuleb ennast uuesti registreerida ka isikul, kes on varasemalt käibemaksukohustuslaste registrist kustutatud vastavalt KMS § 22 lõikes 1 toodud avalduse alusel.¹²³ Juhul, kui maksukohustuslane on registrist KMS § 22 lõike 1 alusel kustutatud ja registrist kustutamise päevale järgnevast päevast arvates tema maksustatavate tehingute käive ületab samal kalendriaastal 40 000 eurot, peab isik ennast uuesti registreerima (KMS § 19 lg 2). Registreerimiskohustus tekib käibe piirmäära täitumise päevast arvates. Registreerimiskohustust ei teki KMS § 19 lõikes 1 nimetatud juhtudel.

Registreerimiskohustuse tekkimise päevast alates kolme tööpäeva jooksul on isik kohustatud esitama maksuhaldurile avalduse enda maksukohustuslasena registreerimiseks (KMS § 20 lg 1). Maksuhaldur registreerib isiku maksukohustuslasena, kandes tema andmed viie tööpäeva

¹²² Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri. 276 SE. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seadus>, (25.01.2018).

¹²³ Tegemist olukorraga, kus isik on esitanud avalduse registrist kustutamiseks põhjusel, et tema aastane maksustatav käive jääb alla piirmäära.

jooksul, arvates avalduse saamisest, maksukohustuslaste registrisse registreerimiskohustuse tekkimise kuupäeva seisuga (KMS § 20 lg 3).

Vaatamata asjaolule, et seaduses on sätestatud piirmäär, millal peab isik ennast registreerima käibemaksukohustuslasena, ei tähenda, et seda ei võiks vabatahtlikult teha varem. Esimeses peatükis analüüsitud maksukohustuslase mõistest järeldeb juba, et käibemaksukohustuslaseks registreerimise tingimuseks ei ole piirmäära täitumine, vaid maksukohustuslase staatuse tekkimine. Sellepärast ongi käibemaksuseaduse § 20 lõikes 2 ette nähtud alus vabatahtlikuks registreerimiseks enne 40 000-eurose käibe piiri ületamist. Käibemaksuseaduse § 20 lg 2 sätestab juhud, millal isik võib esitada avalduse enda maksukohustuslaseks registreerimiseks:

- 1) juhul kui isikul ei ole registreerimiskohustust KMS § 19 alusel veel tekkinud;
- 2) kauba ühendusesisese maksuvaba soetamise korral;
- 3) ekspordi korral.

Vabatahtlikult esitatud avalduse alusel ehk ilma registreerimiskohustuseta registreerimise korral registreerib maksuhaldur isiku maksukohustuslasena viie tööpäeva jooksul kas avalduse saamise päeva või avaldaja soovil hilisema kuupäeva seisuga (KMS § 20 lg 4).

Seega on käibemaksuseaduses sätestatud kaks alust, millistel juhtudel käibemaksukohustuslaseks registreeritakse juhul, kui registreerimiskohustus on tekkinud, või vabatahtlikult. Erisus kahe aluse vahel seisneb selles, et registreerimiskohustuse tekkimisel tuleb isik registreerida käibemaksukohustuslasena alates päevast, kui isikul registreerimiskohustus täitus (käibe piirmäära täitumise korral), teisel juhul võib isik valida ehk ise märkida avalduses, mis asjast alates soovib olla käibemaksukohustuslasena registreeritud. Viimasel juhul küll tagasiulatuvat ehk avalduse esitamise kuupäevast varasemat registreerimist ei toimu¹²⁴, see tähendab, et isik registreeritakse kas avalduse esitamise päevast alates või hiljem.

Alates 2017. aastast on käibemaksukohustuslaseks registreerimise protsess automaatne. See tähendab, et käibemaksukohustuslasena registreerimist sooviv isik saab esitada avalduse elektroonselt läbi e-maksuameti/e-tolli. Uue e-teenuse eesmärk on usaldusväärse maksumaksja jaoks lihtsustada ja kiirendada käibemaksukohustuslaseks registreerimise protsessi. See

¹²⁴ M. Huberg. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja registrist kustutamine. - EML ajakiri Maksumaksja 2013, Nr 6/7. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1403>, (15.04.2018).

tähendab, et registreerimise aluseks olev automaatne riskide hindamine on tehtud enne avalduse esitamist ning korras maksuajalooga ettevõtjale kuvatakse käibemaksukohustuslase number ekraanile kohe pärast soovitava registreerimiskuupäeva märkimist ja avalduse esitamist. Lisateavet vajatakse nendelt ettevõtjatel, kes alustavad ettevõtlusega esimest korda, kuid ka lisateabe andmine toimub läbi elektroonse keskkonna.¹²⁵ Eelnevast saab järeldada, et maksukohustuslastel, kelle varasema maksukäitumine on olnud korras, ei tule enam oodata käibemaksukohustuslase registrinumbrit, vaid see saadakse juba koheselt avalduse esitamisel.

Lisaks maksukohustuslase esitatud avalduse alusel registrisse kandmisele esineb aga olukordi, kus maksuhalduril endal tuleb isik käibemaksukohustuslasena registreerida, kuna isik ei ole täitnud talle seadusega pandud kohustust teavitada käibe piirmäära täitumisest. KMS § 20 lõike 10 alusel on maksuhalduril õigus registreerida maksukohustuslasena isik, kelle puhul on andmeid, et isikul on tekkinud registreerimiskohustus, kuid isik ei ole ise vastavat registreerimisavaldust esitanud. Sellisel juhul teeb maksuhaldur omal algatusel otsuse isiku registreerimiseks ning edastab selle kolme tööpäeva jooksul, arvates otsuse tegemise päevast, maksukohustuslasele. Säte on vajalik, kuna teatud juhtudel isikud mingitel põhjustel ei teavita käibe piirmäära täitumisest ega esita avaldust käibemaksukohustuslasena registreerimiseks. Sellised põhjused võivad olla erinevad ja tingitud nii isikute teadmatusest, aga ka pahatahtlikkusest eesmärgiga varjata kohustust arvestada ja tasuda käibemaksu.

Ühtlasi on käibemaksuseaduses antud maksuhaldurile õigus teatud juhtudel muuta käibemaksukohustuslasena registreerimise kuupäeva. KMS § 20 lõike 11 kohaselt juhul, kui maksuhaldur tuvastab pärast maksukohustuslase registreerimist, et avaldus on esitatud ettenähtust hiljem ning isik oleks pidanud hakkama täitma maksukohustuslase kohustusi enne maksuhalduri otsuses nimetatud kuupäeva, tunnistab maksuhaldur oma esialgse otsuse tagasiulatuvalt kehtetuks, teeb uue otsuse ning registreerib maksukohustuslase selle päeva seisuga, mil registreerimiskohustus tekkis. Nimetatud sätte alusel tehtud otsus tuleb samuti maksukohustuslasele teatavaks teha kolme tööpäeva jooksul, arvestades otsuse tegemise kuupäeva.

Eeltoodud sätted reguleerivad käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimist. Lisaks registreerimisele on seaduses aga säte, mis reguleerib registrist kustutamist, eesmärgiga tagada,

¹²⁵ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslase numbri saamine muutub automaatseks. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/kaibemaksukohustuslase-numbri-saamine-muutub-automaatseks>, (08.04.2018).

et registrisse kuuluksid isikud, kes teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid. Samuti selleks, et isikud ei jääks igavesti seotuks kohustustega, mis tekitvad käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisega. Juhul, kui isikutel puudub majandustegevus või sellest tegevusest tekkiv käive jääb alla 40 000 euro, ei ole ka kohustust olla käibemaksukohustuslasena registreeritud.

2.2.2. Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine

KMS § 22 lg 1 kohaselt kui isik on registreeritud käibemaksukohustuslasena ja tema tehtavate KMS § 1 lõike 1 punktides 1 ja 3 nimetatud tehingute maksustatav käive ei ületa tema arvestuse kohaselt järgneva 12 kuu jooksul 40 000 eurot, võib ta esitada maksuhaldurile avalduse enda registrist kustutamiseks, välja arvatud § 22 lõikes 2 nimetatud juhul¹²⁶.

Juhul, kui maksukohustuslase aastane käive jääb alla 40 000 euro, on isikutel õigus esitada avaldus enda käibemaksukohustuslaste registrist kustutamiseks. See on seotud eelpool kirjeldatud väikeettevõtjatele ettenähtud võimalusega vähendada enda halduskoormust, mis on tingitud registreerimisega pandud kohustustest (nt pidada raamatupidamise arvestus ja esitada deklaratsioone). Kasutades võimalust mitte olla käibemaksukohustuslane, puudub ka õigus sisendkäibemaksu maha arvamiseks. Sarnaselt käibemaksukohustuslaseks registreerimisega on võimalik alates 2017. aastast esitada kustutamise avaldusi läbi elektroonse keskkonna.¹²⁷

Lisaks maksukohustuslase enda avalduse alusel kustutamise võimalusele on käibemaksuseaduses antud täiendavad võimalused isikute kustutamiseks registripidajale. KMS § 22 lõikest 3 tulenevalt on maksuhalduril õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei ole esitanud käibedeklaratsiooni kuue viimase järjestikuse maksustamisperioodi kohta. Selle sätte alusel kustutamisele peab eelnema kuue järjestikuse käibedeklaratsiooni esitamata jätkmine, seega ei saa nimetatud sätte alusel kustutada neid isikuid, kes esitavad deklaratsioone nt valikuliselt (üks kuu esitatakse, teine kuu mitte).¹²⁸

KMS § 22 lõikest 4 tulenevalt on maksuhalduril õigus kustutada isik, kelle tegevus Eestis on lõpetatud. Tegemist on vajaliku sättega, et kustutada registrist isikud, kelle osas on teada, et

¹²⁶ KMS § 22 lõige 2 reguleerib teise riigi maksukohustuslase käibemaksukohustuslaste registrist kustutamist.

¹²⁷ Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslase numbri saamine muutub automaatseks.

¹²⁸ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine, lk 50.

tegevus on lõppenud. Sätte sõnastusest tulenevalt on see maksuhaldurile järgimiseks kohustuslik.¹²⁹

Eelnevast nähtub, et käibemaksuseadus reguleerib direktiivist tulenevat liikmesriigi kohustust tagada käibemaksuga maksustavaid tehinguid tegevate maksukohustuslaste registreerimine. Ühtlasi õigust ja kohustust kustutada need maksukohustuslased, kelle maksustatavate tehingute maht ei ületa seadusega pandud piirmäära või kelle tegevus on lõppenud. Kustutamine toimub vastava sisulise otsuse alusel. Enne maksukohustuslasena registrist kustutamise otsustamist kontrollib maksuhaldur vajaduse korral tema majandustegevust, välja arvatud KMS § 22 lõigete 3 ja 4 alusel kustutamise korral (KMS § 22 lg 5).

Käesoleva peatüki punktist 2.1 nähtub, et vaatamata registrinumbri formaalsusele mahaarvamise õiguse teostamisel, on liikmesriikidel kohustus tagada maksukohustuslaste registrikannete õigsus. Kindlustamaks käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine, lasub maksuhalduril kohustus kontrollida, kas taotlejal on maksukohustuslase staatus, enne kui annab isikule käibemaksukohustuslaseks registreerimise numbri.¹³⁰ Järgnevalt analüüsib töö autor käibemaksuseaduses toodud sätteid, mis annavad maksuhaldurile õiguse kontrollida maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemist, mis on eelduseks registrisse kuulumisele.

2.3. Käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimata jätmine ja registrist kustutamine ettevõtluse puudumisel

2.3.1. Kohustus tõendada ettevõtluse olemasolu

Käibemaksuseaduse § 20 lõike 4¹ alusel peab isik registreerimiseks tõendama, et ta tegeleb ettevõtlusega Eestis või alustab Eestis ettevõtlust. Kui isiku ettevõtlusega tegelemine või ettevõtluse alustamine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda isikult lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhalduril tuleb otsustada registreerimine tõendite saamisest alates viie tööpäeva jooksul. Maksuhaldur jätab isiku registreerimata, kui isik ei tegele ettevõtlusega ega alusta ettevõtlust.

Sisuliselt samasuguse sätte järgi on õigus maksuhalduril isik registrist ka kustutada. Maksuhalduril on õigus kustutada registrist maksukohustuslane, kes ei tegele Eestis

¹²⁹ S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine, lk 50.

¹³⁰ EKo C-527/11, p 29.

ettevõtlusega. Kui maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei ole piisavalt tõendatud, on maksuhalduril õigus nõuda maksukohustuslaselt lisatõendeid või koguda neid omal algatusel. Maksuhaldur teatab maksukohustuslasele registrist kustutamise kavatsusest kirjalikult ning annab tähtaja ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Kui ettevõtlusega tegelemine ei ole ettenähtud tähtaja jooksul tõendatud, kustutab maksuhaldur maksukohustuslase registrist (KMS § 22 lg 3¹). Kustutamise kohta teeb maksuhaldur vastava sisulise otsuse (KMS § 22 lg 5).

Eelnevatest sätetest nähtub, et juhul, kui isik ei tõenda ettevõtlusega tegelemist või sellega alustamist, on maksuhalduril õigus keelduda isiku registreerimisest või ta registrist kustutada. Seega on käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumise eelduseks ettevõtluse olemasolu või sellega alustamine. Käibemaksuseaduse § 20 lõige 4¹ ja 22 lõige 3¹ lisati käibemaksuseadusesse 2004. aastal.

KMS § 20 lõike 4¹ lisamise kohta käibemaksuseadusesse selgitas seadusandja, et varasemalt kehtinud KMS § 20 lõige 4 on jaotatud selguse mõttes kaheks. KMS § 20 lõike 4¹ lisamisega on seaduses selgelt sätestatud, et ettevõtlusega tegelemist või ettevõtluse alustamist peab maksukohustuslasena registreeriv isik tõendama nii vabatahtlikult esitatud avalduse alusel kui ka registreerimiskohustuse tekkimisel. Täpsustatud on ka põhimõtet, et registreerimisel tuleb tõendada Eestis toimuvat või alustatavat ettevõtlust, mis on kehtiva sätte mõte.¹³¹

KMS § 22 lg 3¹ lisamise osas selgitas seadusandja vajadust tuua seadusesse sätte, mis lubaks maksuhalduril kustutada registrist isikud, kes ei tegele ettevõtlusega (ehk nn riilifirmad). Selliseid firmasid kasutatakse laialdaselt maksupettuste toimepanemiseks. Muudatusega antakse maksuhaldurile õigus kustutada registrist oma algatusel selline maksukohustuslane, kes ei tegele ettevõtlusega. Sätte on täienduseks sättele, mille kohaselt maksuhalduril on õigus keelduda isiku maksukohustuslasena registreerimisest, kui isik ei suuda tõendada ettevõtlusega tegelemist. Sätte kohaselt maksuhaldur saab nõuda maksukohustuslaselt ka pärast registreerimist kahtluse korral tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta.¹³²

Seega nähtub, et sätete lisamise põhjuseks oli eelkõige vajadus mitte lasta registrisse ja hoida seal isikuid, kes ei tegele ettevõtlusega, kuivõrd selliseid isikuid kasutatakse maksupettuste

¹³¹ Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu SE 740 I seletuskiri. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/85fcf9e6-460c-3bb7-93d9-65e6e08e6a48/Käibemaksuseaduse%20ja%20maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus>, (15.04.2018).

¹³² Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu SE 740 I seletuskiri.

toimepanemiseks.¹³³ Arvestades kehtiva käibemaksusüsteemi äärmiselt suurt vastuvõtlikkust maksupettustele, mis eeskätt seisneb sisendkäibemaksu lubamatus maha arvamises, on maksuhalduril kohustus hoolitseda selle eest, et käibemaksukohustuslasena ei oleks registreeritud isikuid, kelle puhul selleks tegelikku vajadust ei ole.¹³⁴ Mõlema sätte kohaldamisel on aga maksuhalduril kohustus enne registreerimata jätmise või registrist kustutamise otsuse andmist kontrollida ettevõtluse olemasolu, andes maksukohustuslasele võimaluse esitada selle tõendamiseks vastavad tõendid.

2.3.2. Ettevõtluse olemasolu kontrollimine ja selle alusel tehtud otsuste õiguspärasus

Riigikohus on kahel korral lahendanud vaidlusi, mis puudutasid KMS § 22 lg 3¹ alusel tehtud kustutamise otsuste õiguspärasust. Riigikohtu halduskolleegium asus seisukohale, et KMS § 22 lõike 3¹ peamine tähendus on, et maksuhaldur saab kahtluse korral nõuda maksukohustuslaselt tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta. Kui maksukohustuslane ettevõtlusega tegelemist ei tõenda, siis on maksuhalduril õigus ta registrist kustutada.¹³⁵ Sisuliselt samasugune tähendus on KMS § 20 lõikes 4¹ toodul. Mõlemal juhul on tegemist kontrolliga, kus eesmärgiks on kontrollida maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemist. Erinev on kontrolli tegemise aeg ja asjakohase teabe hulk. Seega puuduvad mõjuvad põhjused, miks peaks üks kontroll olema võrreldes teisega lihtsam või formaliseeritum.¹³⁶ Tulenevalt eeltoodust tuleb viidatud Riigikohtu halduskolleegiumi otsustes toodud seisukohti arvesse võtta ka KMS § 20 lõike 4¹ alusel läbi viidavate kontrollide puhul.

KMS § 22 lg 3¹ alusel kustutamine on kaalutlusotsus.¹³⁷ See tähendab, et kustutamise otsuse tegemisel tuleb maksuhalduril arvestada kogutud teabega ja maksukohustuslase käitumisega teabe esitamisel ja toimingute tegemisel. Maksukohustuslasel lasub ettevõtlusega tegelemise kontrollis suurem tõendamiskoormus ning kaasaaitamiskohustus.¹³⁸ Võrrelduna maksumenetlusega on tegemist ümberpööratud tõendamiskoormusega.¹³⁹

Maksukorralduse seaduse § 11 lõige 1 paneb uurimiskohustuse maksuhaldurile, kellel on kohustus maksude tasumise õigsuse kontrollimisel ja maksusumma määramisel arvestada kõiki

¹³³ TlnRnKo 06.09.2011, 3-10-2696, p 17. TlnHKo 16.10.2016, 3-17-974, p 11.

¹³⁴ TlnHKo 04.04.2017, 3-17-242, p 5.

¹³⁵ RKHKo 07.05.2015, 3-3-1-17-15, p 14. RKHKo 26.04.2016, 3-3-1-79-15, p 12.

¹³⁶ RKHKo 3-3-1-17-15, p 18.

¹³⁷ RKHKo 3-3-1-17-15, p 19.

¹³⁸ RKHKo 3-3-1-17-15, p 19. RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

¹³⁹ RKHKo 3-3-1-17-15, p 15.

tähtsust omavaid asjaolusid. Ettevõtluskontrolli puhul on see vastupidi. Tõendite esitamata jätmise maksukohustuslase poolt raskendab oluliselt maksuhalduri võimalusi äriühingu ettevõtlusega tegelemist kontrollida.¹⁴⁰ Seega on maksukohustuslasel kohustus tulenevalt tõendamiskoormusest ja kaasaaitamiskohustusest esitada tõendeid ettevõtlusega tegelemise kohta.

Küll aga ei tähenda eelnev, et tõendite esmakordsel esitamata jätmisel oleks põhjendatud äriühingu kohene kustutamine. Iga kustutamise otsuse tegemine on individuaalne.¹⁴¹ Sellisel seisukohal on kohtud olnud juba enne viidatud Riigikohtu otsuste tegemist. Käibemaksukohustuslase ettevõtlusega tegelemist tuleb hinnata konkreetse isiku tegevuse iseloomust ja asja eripärast lähtuvalt ning selle tõttu ei saa anda õigusaktides või kohtupraktikas üksikasjalikke ettekirjutusi, mida lugeda ettevõtlusega tegelemiseks. Samuti sõltub ettevõtlusega tegelemise piisava tõendatuse määra konkreetsetest asjaoludest.¹⁴²

Lisaks tuleneb KMS § 20 lõikest 4¹ ja § 22 lõikest 3¹, et maksuhalduril on õigus ka omal algatusel koguda vajalikud tõendid ettevõtluse olemasolu kohta koguda. Seega juhul kui maksukohustuslane ei esita ise vajalikke tõendeid ettevõtluse olemasolu tõendamiseks, võib maksuhaldur vastavalt MKS §-des 61-62 antud õigusele koguda teavet omal algatusel näiteks kolmandatelt isikutelt. Kuigi õigus kontrollida ettevõtluse olemasolu tuleneb käibemaksuseadusest, on tegemist maksumenetluse eriliigiga¹⁴³ ning selle läbiviimisel kohaldatakse maksukorralduse seadust. Ometi tuleb siiski arvestada ettevõtluskontrolli puhul asjaoluga, et tõendamiskoormus on suurem maksukohustuslasel mitte maksuhalduril, mistõttu on töö autor seisukohal, et maksuhaldurile antud õigus koguda täiendavaid tõendeid ettevõtluse olemasolust omal algatusel on pigem seotud vajadusega kontrollida maksukohustuslase esitatud teabe õigsust. Selle kontrollimiseks ongi teatud juhtudel vajalik pöörduda täiendava teabe saamiseks ka kolmandate isikute poole, kelleks võivad olla näiteks tehingupartnerid.

Kuivõrd KMS § 20 lõike 4¹ ja § 22 lõike 3¹ aluselt tehtud otsus on kaalutlusotsus, peab maksuhaldur selle andmisel lähtuma talle seadusega antud kaalutlusõigusest. Kaalutlusõiguse sisu on kirjeldatud MKS §-s 12, mis sätestab, et maksuhaldurile on seadusega antud volitus

¹⁴⁰ RKHKo 3-3-1-17-15, p 23.

¹⁴¹ G. Kask. Registreeritud käibemaksukohustuslase ettevõtluse kontroll ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine.- EML ajakiri MaksuMaksja. 2015, Nr 6/7. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1879>, (15.04.2018). RKHKo 3-3-1-17-15, p 15.

¹⁴² TlnHKo 30.03.2012, 3-11-3026, p 31.

¹⁴³ RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

kaaluda abinõu kohaldamist või valida eri abinõude vahel. Kaalutusõiguse kasutamisel tuleb maksuhalduril jääda talle antud volituste piiridesse ja järgida, et selle tulemusena tehtavad otsused oleksid kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega, arvestades olulisi asjaolusid ja kaaludes põhjendatud huve. Kaalutusõiguse alusel antud haldusakti peab motiveerima palju põhjalikumalt kui tavalist haldusakti.¹⁴⁴ Näiteks juhul, kui maksuhalduril puudub kahtlus isiku ettevõtlusega tegelemises ja isik registreeritakse tema avalduse alusel, ei pea otsuses selle andmist põhjalikumalt motiveerima.

Eelnevalt viidatud Riigikohtu lahendites toodud halduskolleeegiumi seisukohad on töö autori hinnangul olulise tähendusega käibemaksuseaduse § 20 lõike 4¹ ja § 22 lõike 3¹ alusel kontrollide läbiviimisel ja selle tulemusena tehtavate otsuste tegemisel. Mõlemal juhul oli Riigikohtu ülesanne kontrollida KMS § 22 lõike 3¹ alusel tehtud otsuste õiguspärasust. Samas olid otsuste tegemise aluseks olnud faktilised asjaolud erinevad, mistõttu on võimalikult täpse ülevaate andmiseks ja järelduste tegemiseks vajalik neid analüüsida eraldi.

2.3.2.1. Riigikohtu otsus 3-3-1-17-15

Riigikohtule esitatud kaebuse kohaselt otsustas maksuhaldur kontrollida äriühingu ettevõtlusega tegelemist ning saatis selle kohta korralduse. Korraldusse oli märgitud tähtaeg (12.07.2013), mis ajaks peab äriühing tõendama ettevõtlusega tegelemist ning hoiatus, juhul kui äriühing ei esita ettevõtlusega tegelemist tõendavaid dokumente märgitud tähtajaks, kustutatakse ta käibemaksukohustuslaste registrist.¹⁴⁵

Äriühing saatis korralduse täitmise tähtajal maksuhaldurile e-kirja, milles selgitas, et ei ole võimalik korraldust, selles märgitud täitmise tähtajal täita ning palus uue tähtaja määramist. Maksuhaldur vastas äriühingu e-kirjale, milles palus äriühingul hiljemalt 19.07.2013 teatada, millal on sobiv aeg korralduse täitmiseks. Äriühing rohkem maksuhalduriga ühendust ei võtnud ega andnud määratud tähtajaks teada, millal on võimalik korraldust täita. 23.07.2013 kustutas maksuhaldur äriühingu käibemaksukohustuslaste registrist.¹⁴⁶

Otsuse kohaselt, kuna äriühing ei võtnud maksuhalduriga rohkem ühendust ning ei esitanud korraldusega esitama kohustatud dokumente ega andnud teavet, ei võimaldanud äriühing

¹⁴⁴ L. Lehis. Maksuõigus, lk 110 p 3.2.5.

¹⁴⁵ RKHKo 3-3-1-17-15, p 1

¹⁴⁶ RKHKo 3-3-1-17-15, p 2-4.

seeläbi maksuhalduril kontrollida ettevõtlusega tegelemist. Seega oli põhjendatud äriühingu käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine.¹⁴⁷

Äriühing ei nõustunud maksuhalduri otsusega ning esitas kaebuse maksuhalduri otsuse peale. Tartu Halduskohus jättis äriühingu kaebuse rahuldamata ning maksuhalduri otsuse jõusse. Ringkonnakohus aga leidis, et kaebus on põhjendatud ning maksuhalduri otsus tuleb tühistada. Maksuhaldur esitas kassatsioonkaebuse Riigikohtule, kes tühistas Ringkonnakohtu otsuse ja jättis jõusse Tartu Halduskohtu otsuse.

Töö autori hinnangul näitavad kohtute erinevate tulemustega otsused üsnagi hästi, et ettevõtluse kontrolli puhul on tegemist kaalutusotsusega ning ettevõtluse mõiste on määratlemata õiguse mõiste.

Riigikohtu halduskolleegium selgitas esmalt juba käesolevas töös eelpool selgitatud asjaolu, et nõutud teabe esmakordne esitamata jätmine ei saa olla alati piisav alus isiku kustutamisele. Kui see nii oleks, siis muutuks kustutamine automatiseeritud tegevuseks ega võimaldaks arvestada kõiki ettevõtlusega tegelemist iseloomustavate asjaoludega. Seeläbi võib juhtuda, et kustutamine võib osutuda ebaproportsionaalseks. „Käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine mõjutab oluliselt äriühingu majandustegevust ja võib halvendada tema majanduslikku olukorda. Registreeringu kaotamisel lasuks äriühingul kohustus tasuda käibemaks nendelt võõrandamata kaupadelt, mille sisendkäibemaksu ta on soetamisel maha arvanud. Lisaks vähendaks käibemaksukohustuslase registreeringu puudumine oluliselt äriühingu konkurentsivõimet, sh ühendusesisese käibe kontekstis.“¹⁴⁸

Seisukohaga, et teabe andmata jätmine ei saa alati olla piisavaks, saab nõustuda, sest teatud juhtudel võib tõesti esineda olukordi, kus äriühing ei pruugi maksuhalduri korraldust või teabe päringut kätte saada. Küll aga tuleks siiski hinnata sellises olukorras ka maksuhaldurile teadaolevaid asjaolusid, tuvastamaks kas maksuhalduri korralduse täitmata jätmine on tingitud hooletusest või on tegemist tahtliku käitumisega. Nimelt on juriidilise isiku puhul kohustus korraldada nende tegevus nii, et oleks tagatud muuhulgas dokumentide vastu võtmine ning nendele reageerimine ettenähtud tähtaegade jooksul.¹⁴⁹ Juhul, kui asuda seisukohale, et maksuhalduri esimese korralduse täitmata jätmine oleks alati vabandata, tekiks olukord, kus

¹⁴⁷ RKHKo 3-3-1-17-15, p 4.

¹⁴⁸ RKHKo 3-3-1-17-15, p 19.

¹⁴⁹ TlnHKm 27.10.2015, 3-15-2073, p 9.

äriühingud asuksid maksuhalduri korraldusi täitma meelevaldselt ja valikuliselt. See ei oleks aga kooskõlas seaduses toodud maksukohustuslase kaasaaitamis- ja tõendamiskohustusega.

Teiseks selgitas Riigikohus viidatud lahendis maksukohustuslase kohustust tõendada ettevõtlusega tegelemist. Juhul, kui maksuhalduril on põhjendatud kahtlus maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemise osas, peab äriühing täitma endal lasuvaid tõendamis- ja kaasaaitamiskohustusi ettevõtluse olemasolu tõendamisel.¹⁵⁰ Kusjuures teabe andmise kohustuseks on piisav, kui maksuhaldur toob välja põhjendatud kahtluse olemasolu. „Käibemaksuseadusest ei tulene maksuhaldurile kohustust põhjalikult selgitada esmase riskianalüüsi ja ettevõtlusega tegelemise kahtluse tekkimise asjaolusid.“¹⁵¹

Juhul, kui maksukohustuslane jätab mõistliku aja jooksul teabe esitamise ja selgituste andmise kohustuse asjakohaste selgete põhjendusteta täitmata, on maksukohustuslane jätnud ettevõtlusega tegelemise tõendamata.¹⁵² Konkreetse juhtumi asjaoludest nähtub, et isikul puudusid mõjuvad põhjused maksuhalduri korralduse täitmata jätmiseks, vähemasti ei esitanud isik neid maksuhaldurile.¹⁵³ Üksnes käibedeklaratsioonide esitamine ei tõenda ettevõtlusega tegelemist. Äriühingu poolt arvelduskontode väljavõtete esitamata jätmine ja korralduses märgitud ajavahemikul tehingute tegelemist tõendava teabe esitamine ning seletuste andmine oleks võimaldanud oluliselt maksuhalduril hinnata käibedeklaratsioonides kajastatu usaldusväärsust ning reaalse ettevõtlusega tegelemist. Tõendite korduval esitamata jätmisel vähendas äriühing maksuhalduri võimalusi kontrollida ettevõtluse olemasolu. „Kolleeegiumi hinnangul oli maksukohustuslase käitumise tulemusena maksuhalduri kaalutlusruum oluliselt vähenenud ning maksukohustuslase ettevõtlusega tegelemine ei olnud registreeringu säilimiseks piisavalt kinnistust leidnud.“¹⁵⁴

Kohus leidis, et äriühingu osas KMS § 22 lõike 3¹ alusel tehtud kustutamise ostus oli õiguspärane. Seega on Riigikohus viidatud lahendis kinnitanud, et maksukohustuslastel on registrisse kuulumise õiguse tagamiseks kohustus tõendada ettevõtlusega tegelemist. Juhul, kui äriühing jätab ettevõtluse olemasolu tõendamata ja ei loo maksuhaldurile võimalust selle olemasolu kontrollida, võtab äriühing endale teadliku riski, et ettevõtlusega tegelemine ei pruugi olla tõendatud ning järgneb kustutamine või registreerimata jätmine.

¹⁵⁰ RKHKo 3-3-1-17-15, p 21.

¹⁵¹ RKHKo 3-3-1-17-15, p 20.

¹⁵² RKHKo 3-3-1-17-15, p 21.

¹⁵³ RKHKo 3-3-1-17-15, p 22.

¹⁵⁴ RKHKo 3-3-1-17-15, p 23.

Vaatamata asjaolule, et maksuhalduril on õigus jätta isik käibemaksukohustuslaseks registreerimata või isik registrist kustutada juhul, kui ettevõtluse olemasolu ei ole tõendatud, ei tähenda see, et isikul puuduks õigus esitada uus avaldus käibemaksukohustuslasena registreerimiseks.¹⁵⁵ Uue avalduse esitamisel aga kaasneb jätkuvalt kohustus tõendada ettevõtluse olemasolu, kui maksuhalduril esineb põhjendatud kahtlus, et ettevõtlus puudub. Sellisel juhul tuleb aga siiski registreerimist soovival isikul tõendada ettevõtluse olemasolu, esitades vastavad tõendid.

Samas ei pruugi ettevõtluse olemasolu alati olla tõendatud isegi juhul, kui äriühing esitab dokumente ja annab teavet. Eelnevalt sai rõhutatud, et iga ettevõtlusega tegelemise tõendamine on individuaalne ning selle olemasolu sõltub konkreetsest faktilistest asjaoludest. Analüüsides madalama astme kohtute lahendeid, nähtub, et isikud esitavad maksuhaldurile ka näilikke tõendeid ettevõtluse olemasolu tõendamiseks. Maksuhaldur tuvastas ettevõtluse kontrolli käigus esitatud dokumente ja tõendeid analüüsides, et tegemist oli näilike tehingutega, mis vormistati eesmärgiga tõendada ettevõtluse olemasolu. Kontrollitavate esindajate ütlused olid paljasõnalised, vastuolulised ning neid ei kinnitanud ka dokumentaalsed tõendid, mis olid vormistatud puudulikult või nendel kajastatud ei kinnitanud väidetavad tehingupartnerid.¹⁵⁶ Seega on põhjendatud maksuhalduri pool registreerimisele eelnevalt ja ka juba registreeritud isikute puhul ettevõtluse olemasolu kontrollimine.

Kuigi eelnevalt viidatud lahendites tuvastas maksuhaldur ettevõtluse kontrollide käigus esitletud tehingute näilikkuse ning ettevõtluse puudumise ja isikuid ei registreeritud või kustutati registrist, ei ole ettevõtluse kontrollide läbiviimisel ettevõtluse puudumise tõendamine lihtne. Ettevõtluskontrollide läbiviimisel on maksuhalduril tõendite kogumine piiratum, kui see on maksude arvestamise kontrollide puhul. See nähtub teisest Riigikohtu otsusest, kus kohus analüüsis samuti KMS § 22 lõike 3¹ alusel tehtud kustutamise otsuse õiguspärasust.

¹⁵⁵ TlnHKo 3-11-3026, p 31. TlnHKo 3-17-974, p 11.

¹⁵⁶ TlnHKo 22.12.2014, 3-14-51914, p 8. TrtHKo 16.08.2016, 3-16-258, p 10-11. TlnHKo 16.03.2017, 3-16-138, p 3 ja 8.1. TlnHKo 04.04.2017, 3-17-242, p 8. TlnHKo 28.04.2017, 3-16-919, p 7.6.

2.3.2.2. Riigikohtu otsus 3-3-1-79-15

Maksuhaldur alustas äriühingu ettevõtlusega tegelemise kontrolli, milles kohustas korraldusega esitama dokumente ning esindusõiguslikku isikut andma tegevuse kohta teavet. Äriühing esitas dokumente valikuliselt ning selgitusi andis seadusliku esindaja asemel volitatud esindaja. Maksuhaldur kustutas äriühingu KMS § 22 lõike 3¹ alusel otsusega käibemaksukohustuslaste registrist.¹⁵⁷

Otsuse kohaselt ei esitanud äriühing piisavalt tõendeid ettevõtlusega tegelemise tõendamiseks. Äriühingu pangakontolt nähtuvalt ei olnud äriühing teinud kulusid, mis äriühingutel reaalset ettevõtlusega tegelemisel tekivad. Äriühingule heideti ette, et ei ole eluliselt usutav olukorras, kus äriühing deklareerib miljonitesse ulatuvat käivet, ei ole äriühingul peale juhatuse liikme töötajaid ning juhatuse liige teeb tööd tasu saamata. Maksuhalduril oli põhjendatud kahtlus, et äriühingu tegevus on näilik ning kuritarvitatakse käibemaksukohustuslaste numbrit, mida varjatakse reaalset tegutseva äriühinguga vormistatud tehingute kaudu. Nendest tehingutest aga ei piisa tõendamaks äriühingu ettevõtlusega tegelemist.¹⁵⁸

Esimese astme kohtud nõustusid maksuhalduri seiskohaga ning jätsid äriühingu kaebuse rahuldamata. Riigikohus tühistas madalama astmete kohtu otsused ja tegi asjas uue otsuse, millega tühistas maksuhalduri otsuse.

Riigikohus asus seisukohale, et maksuhaldur on ettevõtluskontrolli läbi viies läinud kaugemale kui on ettevõtluskontrolli eesmärk.¹⁵⁹ Ettevõtlusega tegelemise kontrolli puhul on tegemist maksukontrolli eriliigiga, mille tulemuseks võib olla isiku registrist kustutamine. Ettevõtluskontrolli eesmärk ei ole isiku maksude arvestamise ja tasumise õigsuse kontroll ega isiku maksukohustuse kindlaksmääramine.¹⁶⁰

Maksuhalduri nõutud dokumentide hulk (küsiti praktiliselt kõiki kontrollitava perioodi raamatupidamise dokumente) on omane maksude arvestamise kontrollis nõutavatele dokumentide hulgale. „Ettevõtlusega tegelemise kontrollimisel pole sellises mahus ettevõtte raamatupidamise dokumentide esitamine vajalik. Samuti väljub ettevõtlusega tegelemise

¹⁵⁷ RKHKo 3-3-1-79-15, p 1.

¹⁵⁸ RKHKo 3-3-1-79-15, p 2.

¹⁵⁹ RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

¹⁶⁰ RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

kontrolli raamidest üksikasjaliku teabe nõudmine isiku kõigi tehingute ja tehingupartnerite kohta.¹⁶¹

Seega kinnitab Riigikohus, et ettevõtluskontrolli teostamisel ei saa minna nii kaugele, et sisuliselt on tegemist hoopis maksude arvestamise kontrolliga. Olukorras, kus isikul on mitmeid tehingupartnereid, kellega sõlmitakse omakorda mitmeid tehinguid, on keeruline ja sisuliselt võimatu anda ettevõtluskontrolli piiridest väljumata hinnang kõikide tehingute tegelikkusele. Sellest tulenevalt ei olegi võimalik üksnes ettevõtluskontrolli käigus tuvastada, kas isiku tegevus on reaalne ettevõtlus või pigem näilik. Seega olukorras, kus isik esitab mingidki tõendid tehingute toimumisest, tuleb asuda seisukohale, et isik tegeleb ettevõtlusega ning tegemist on maksukohustuslasega käibemaksu õiguse mõistes.

Eelmise punkti lõpus kirjeldatud juhtudel oli kontrollitavate tehingute maht väike umbes 2-3 tehingut, mille osas maksuhaldur kontrollis nende tegelikkusele vastavust. Kust jookseb aga piir, millal ettevõtluskontroll väljub oma piiridest ja muutub maksude arvestamise kontrolliks, on ilmselgelt raske hinnangut anda. Töö autori hinnangul tuleb sellisel juhul maksuhalduril jällegi lähtuda teadaolevatest faktilistest asjaoludest. Küll aga tuleb nõustuda Riigikohtu seisukohaga viidatud lahendis, et antud juhul oli maksuhaldur läinud kaugemale, kui see oli ettevõtluskontrolli eesmärk. Seda järgnevate asjaolude tõttu.

Maksuhaldur ei seadnud kahtluse alla kaebaja esitatud dokumentidel kajastatud tehinguid, kuid leidis, et need olid vormistatud eesmärgiga vältida äriühingu kustutamist käibemaksukohustuslaste registrist. Lisaks avaldas maksuhaldur, et reaalselt tegutsevate ettevõtetega sõlmitud tehingud ei tee usutavaks kogu kaebaja tegevust. Riigikohus leidis, et tehingute olemasolu, mille toimumist kahtluse alla ei seata, juba keelab äriühingu kustutamise. Juhul, kui tehingute toimumist ei ole vaidlustatud ja nende toimumist kahtluse alla seatud MKS § 83 lõike 4 järgi, ei saa neid tehinguid jätta arvesse võtmata ettevõtluse olemasolu hindamisel.¹⁶²

Eelnevast võib töö autori hinnangul järeldada, et kui maksuhaldur oleks ettevõtluskontrolli käigus tõendanud, et äriühingu esitatud dokumentidel kajastatud tehingud olid näilikud, võinuks olla ettevõtluse puudumine tõendatud. Seda aga ei tehtud, mistõttu nende tehingute arvestamata jätmine ei olnud põhjendatud. Kui maksuhaldur oleks asunud kõiki tehinguid

¹⁶¹ RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

¹⁶² RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

ümber lükkama, siis oleks võinud tekkida jällegi oht ettevõtluskontrolli piiridest väljumiseks. Siiski tuleks sellisel juhul lähtuda ettevõtluskontrolli eesmärgist. Kui on tõendatud, et kõik isiku tehtud tehingud on näilikut ja seetõttu ettevõtlus puudub, siis ei tohi asuda seisukohale, et puhtalt ettevõtluskontrolli piiridest väljumise ohu tõttu jäetaks isik registrisse.

Madalama astme kohtud leidsid, et äriühingu kustutamine oli põhjendatud, kuna maksuhalduril oli põhjendatud kahtlus, et äriühing kasutab registrinumbrit maksupettuste toimepanemiseks.¹⁶³ Riigikohus rõhutas, et käibemaksuseaduses ei ole sätet, mis lubaks äriühingu kustutada põhjusel, et isik kuritarvitab registrinumbrit, pannes toime maksupettusi. „Seetõttu ei saa sellisel alusel isiku registrist kustutamine olla õiguspärane ka siis, kui maksuhalduri kahtlused hilisemas kontrollimenetluses kinnitust leiavad. Registrist kustutamine KMS § 22 lõike 3¹ alusel oleks õiguspärane, kui isik ei ole tõendanud ettevõtlusega tegelemist.“¹⁶⁴

Riigikohus lisas, et selliseks järelduseks ei anna alust ka käibemaksudirektiivi eesmärk ning Euroopa Kohtu lahendis C-527/11 märgitu, mille kohaselt on liikmesriikidel kohustus tagada käibemaksukohustuslaste registri kannete õigsus.¹⁶⁵ Võttes arvesse kõiki eelneval kirjeldatud asjaolusid, ei olnud äriühingu käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine KMS § 22 lõike 3¹ alusel õiguspärane.

Viidatud Riigikohtu lahendis toodud halduskolleegiumi seisukohad kinnitasid Euroopa Kohtu seisukohti käibemaksukohustuslaste registrisse kuulumise aluste kohta. Juhul, kui isikul on majandustegevus, on tal ka maksukohustuslase staatus, mis tagab õiguse kuuluda käibemaksukohustuslaste registrisse. Seega ei ole isiku poolt maksupettuse toimepanemine ning seeläbi registrinumbri kuritarvitamine olukorras, kus toimub ka reaalne ettevõtlus, mis ei ole pettus või muul viisil maksuõiguse kuritarvitamine, aluseks keelduda isikutel registrisse kuuluda.

Mõlemas Riigikohtu lahendis toodud seisukohtade tulemusena saab teha järgmised järeldused käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisele ja sealt kustutamisele eelnevate kontrollide kohta:

¹⁶³ RKHKo 3-3-1-79-15, p 15.

¹⁶⁴ RKHKo 3-3-1-79-15, p 18.

¹⁶⁵ RKHKo 3-3-1-79-15, p 18.

- KMS § 20 lõike 4¹ või KMS § 22 lõike 3¹ alusel tehtud otsus on kaalutusotsus, mille tegemisel peab maksuhaldur võtma arvesse kõiki asjas teada olevaid faktilisi asjaolusid ning nendest tõendite hindamisel lähtuma.
- Ettevõtluskontrollide läbi viimisel ei või minna kaugemale, kui on selle kontrolli eesmärk, milleks on ettevõtluse olemasolu kontroll. Ettevõtluskontroll ei tohi muutuda maksude arvestamise kontrolliks, kus on eesmärk kontrollida maksude arvestamise õigsust.
- Iga registreerimata jätmise või registrist kustutamise otsus on individuaalne, see tähendab, et tuleb lähtuda konkreetsetes asjas tuvastatud faktilistest asjaoludest ning võtta neid ettevõtluse olemasolu hindamisel arvesse.
- Registreerimata jätta või registrist kustutada võib ainult täielikult ettevõtluse puudumisel.

2.4. Käibemaksukohustuslaste register – formaalne register

Käibemaksukohustuslaste registri esmane eesmärk on tagada, et isikud, kes teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid nii direktiivi kui käibemaksuseaduse mõistes, oleksid registreeritud. Kusjuures registreerimise alus ei tulene isiku tehtavate tehingute mahust või nende väärtuse alusel tekkinud käibe piirmäärast, vaid üksnes sellest, kas see tegevus vastab majandustegevusele käibemaksuõiguse mõistes. Sealhulgas ka sellisel juhul kui selle tegevusega alles alustatakse. Nimetatud eelduste täidetavuse korral peab isiku registreerima käibemaksukohustuslaseks.

Kuigi Euroopa Kohus on selgitanud, et tuleb tagada käibemaksukohustuslaste registrikannete õigsus ja maksupettus ei ole majandustegevus, ei loo see võimalust jätta isikuid registreerimata üksnes kahtluse olemasolul, et isik võib kasutada registrinumbrit pettusteks või muudeks kuritarvitusteks. Sealjuures ka olukorras, kus üks osa isiku tegevusest ongi seotud registrinumbriga kuritarvitamisega. Samuti ei saa keelduda registreerimisest üksnes seetõttu, et isik või temaga seotud isikud on varasemalt kuritarvitanud registrinumbrit. Kuigi juhatuse liikme varasem maksukäitumine võib olla üks asjaolu kõikide teiste seas, mis seavad kahtluse alla ettevõtluse olemasolu.¹⁶⁶

¹⁶⁶ TrtHKO 3-16-258, p 16.

Töö autori hinnangul on eelnevad seisukohad mõneti vastuolulised. Seda põhjusel, et ühest küljest on Euroopa Kohus öelnud, et registrinumbri kuritarvitamine ei ole majandustegevus käibemaksuõiguse mõistes ja käibemaksupettuste vastane võitlus on direktiiviga tunnustatud eesmärk. Ometi ei ole aga lubatud nendel põhjustel jätta isikuid registreerimata, kui ei ole objektiivseid tõendeid registrinumbri kuritarvitamise kohta. On ilmselge, et isik, kellel on kavatsus registrinumbrit kuritarvitada ning soovib seetõttu registreerimist, püüab igati varjata oma kavatsusi registripidaja eest registreerimise hetkel. Just nimetatud juhtumitel on aga võimalik, et registrisse pääsevad isikud, kes asuvad registrinumbrit kuritarvitama ja seetõttu ei saa pidada registrikandeid õigeks. Ühtlasi on seeläbi ohustatud käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine, sest kuritarvitamise tulemusena ei ole täidetud süsteemi eesmärk, milleks on tagada käibemaksu laekumine.

Paratamatult tõstatab eelnev küsimuse, miks ei võiks registrisse kandmisel lähtuda registripidaja põhjendatud kahtlusest, et isik hakkab registrinumbrit kuritarvitama ja sellest tulenevalt keelduda isiku registrisse kandmisest. Seda kõike eesmärgiga ennetada registrinumbri kuritarvitamisest tekkivat kahju. Vastus sellele küsimusele on käibemaksusüsteemi üldises eesmärgis ja aluspõhimõtetes, mis käsitleti esimese peatüki esimestes punktides.

Käibemaksukohustuslaste registri puhul tuleb lähtuda sellest, et käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted on ülimald piirangute seadmisel. Aluspõhimõtted, mida vaatlesime töö esimese peatüki punktis 1.1.1, on olulised, sest nende järgimisel on tagatud käibemaksu neutraalsus ja seeläbi ka käibemaksusüsteemi eesmärk. Milleks on eelkõige asjaolu, et käibemaksu tasujateks on tarbijad, mitte ettevõtjad, kes küll kannavad käibemaksu kogumise ülesannet. Ettevõtjaid ei tohi panna kandma käibemaksu tasumise koormat juhul, kui nad ei ole ise tarbijateks. Käibemaksukohustuslaste registrisse kandmine ja registrinumbri andmine on eelkõige vajalik tagamaks, et oleks teada, kes on kohustatud käibemaksu tasuma ja seeläbi õigustatud kasutama ka sellega kaasnevaid õiguseid. Seega peavad saama registrisse kõik, kes väheselgi määral tegelevad või alustatavad tegelemist tehingutega, mis on käibemaksuga maksustatavad.

Sellise järeldusega tuleb nõustuda. Isikute registreerimata jätmisel võib tekkida samasugune oht käibemaksukahju tekkimisele saamata jääva käibemaksu näol. Kuigi võib esineda põhjendatud kahtlus registrinumbri kuritarvitamisele, tuleb ühtlasi alati arvestada ka võimalusega, et seda siiski ei toimu. Mistõttu üksnes kahtluse korral registreerimata jätmine tooks kaasa maksukohustuslaste õiguste rikkumise, sest vastasel korral võib tekkida oht, et

isikute, kes on varem eksinud ja jäävad seetõttu registrist välja, tehtavatelt tehingutelt arvestatud käibemaks jääb laekumata. Kuigi maksukohustuslased kuritarvitavad käibemaksusüsteemis antud õigust maha arvata sisendkäibemaksu ja selle vastu tuleb võidelda, siis ei saa sellega võitlemisel minna nii kaugemale, et jätta isikud registreerimata juhtudel, kus on tuvastatud kasvõi väheselgi määral ettevõtlus või sellega alustamine.

Vaatamata õigusele viia läbi ettevõtluskontrolle, ei ole töö autori hinnangul siiski võimalik tagada, et registrisse ei kuuluks isikuid, kes kuritarvitavad registrinumbrit. Seda peamiselt põhjusel, et pettuse olemasolu ja ettevõtluse puudumise tõendamine on keeruline ja aega nõudev protsess. Maksupettus on konspiratiivse iseloomuga¹⁶⁷ ning selle tõendamine ei ole väga lihtne ja teatud juhtudel isegi võimalik. Seda eriti olukordades, kus tehingupartnerid on näiteks seotud isikud, pikaajalised tuttavad või tehingupartnerid ei ole kätte saadavad ega anna seetõttu teavet ja esita dokumente. Sellistel juhtudel võib otsuseni jõudmine võtta aega kuid või isegi aasta. Seda eriti olukorras, kus isikud ongi omavahel kokku leppinud näilikes tehingutes ja vormistanud nende kohta dokumendid, mis esitatakse maksuhaldurile. Nagu selgus aga Riigikohtu lahendist, siis ettevõtluskontrolli läbiviimine on piiratud ning ilmselgelt ei oleks kontrolli eesmärgiga kooskõlas, kui maksuhaldur keeldub mitmeid kuid isikule registrinumbriga andmisest, kuna kogub tõendeid tehingute näilikkusest. Seega ei olegi keerulisematel juhtumitel isegi põhjendatud kahtluse olemasolu korral võimalik teha järeldust, et ettevõtlus puudub ning keelduda isikuid registreerimast või neid kustutada. Ühtlasi ei olegi kõikidel juhtudel tegemist olukorraga, kus isikul kontrollimise hetkel ettevõtlus puudub ning juba see välistab täielikult registreerimata jätmise või registrist kustutamise.

Kõiki töös käsitletud allikaid ja seisukohti arvesse võttes on töö autor jõudnud veendumuseni, et käibemaksukohustuslaste registril on käibemaksusüsteemis igati formaalne roll, mistõttu saavadki sinna kuuluda isikud, kes registrinumbrit kuritarvitavad. Tulenevalt käibemaksusüsteemi eesmärgist ja aluspõhimõtetest, millest tähtsaim on neutraalsuse põhimõte, ei saa registrile panna muud ülesannet, kui tagada, et kõik isikud, kellel on väheselgi määral ettevõtlus ja maksukohustuslase staatus, oleksid registreeritud. Isegi kui hiljem selgub, et isiku poolt ettevõtluse olemasolu tõendamiseks esitletud tehingud olid näilikud ja vormistatud eesmärgiga saada registrisse. Käibemaksukohustuslaste registri eesmärk on küll aidata tagada käibemaksu nõuetekohane laekumine, kuid seda mitte läbi selle, et keelduda isikute registreerimisest või neid kustutada põhjusel, et nad on eelnevalt kuritarvitanud ja

¹⁶⁷ RKHKo 04.06.2013, 3-3-1-15-13, p 9.

võivad ka edaspidi kuritarvitada registrinumbrit. Seega on käibemaksukohustuslaste registri tähtsam ülesanne koondada kõik maksukohustuslased, kellel on väheselgi määral ettevõtlus, kui eesmärk tagada, et sinna ei kuuluks isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit.

Analüüsinud andmeid, kui pikalt on isikud KMS § 22 lõike 3¹ alusel kustutamisele eelnevalt registris olnud, nähtub et kustutamine toimub suuremas osas 1-2 aasta jooksul peale registrisse registreerimist. 2015. aastal kustutas maksuhaldur registrist 631 isikut KMS § 22 lõike 3¹ alusel, kes olid saanud samal aastal registrisse. 2016. aastal oli see arv 353 isikut. 1-2 aastat registris olnud isikuid kustutati sama sätte alusel 2015. aastal 644 isikut ja 2016. aastal 264 isikut. Mida pikemat aega isik on registris olnud, seda väiksemaks läheb kustutatud isikute arv.¹⁶⁸ Kuigi sellised andmed võivad olla põhjustatud ka muudest asjaoludest, siis ei saa jätta välistamata asjaolu, et suurema arvu isikute kustutamine registrist esimese paari aasta jooksul on tingitud sellest, et registreerimise järgselt tuvastati ettevõtluse näilikkus. Ettevõtluse toimumist esitleti üksnes eesmärgiga saada registrisse, et kuritarvitada käibemaksukohustuslaste registrinumbrit. Ühtlasi ka olukorrad, kus võib olla ei olnud isiku ettevõtlus isegi mitte näilik, vaid jätkakti varasema tegevusega, kuid mis seisnes siiski maksudest kõrvalehoidmises.

Vaatamata sellele, et maksuhaldur ei saa jätta üksnes põhjendatud kahtluse korral isikuid registreerimata või neid registrist kustutada, tuleb siiski tunnustada liikmesriikide ja maksuhalduri tegevust kontrollida isikute maksukohustuslase staatust. „Nõuet kanda käibemaksukohustuslaste registrisse üksnes ettevõtlusega tegelevad äriühingud ning vastavalt kustutada äriühingud, mis ettevõtlusega ei tegele, õigustab oluline avalik huvi maksualaste kuritarvituste vastu võitlemisel.“¹⁶⁹

Liikmesriikide kohustust tagada käibemaksusüsteemi nõuetekohane toimimine ja käibemaksu laekumine on direktiivi ja Euroopa Kohtu ning siseriiklike kohtute poolt tunnustatud eesmärk. Seeläbi ka meetmete võtmine registri kontrollide läbiviimisel ja registreerimise tagamisel. Seda eesmärki on tunnustanud Euroopa Kohus ka hiljutises lahendis, kus analüüsis Slovakkia õiguses toodud tingimust, seada registrisse saamisele teatud maksukohustuslaste puhul tagatise maksmise kohustus. See aga viitab sellele, et kuigi registrisse peavad saama kõik, kellel on maksukohustuslase staatus, on liikmeriikidel õigus võtta tarvitusele meetmeid maksude nõuetekohaseks kogumiseks ja seda ka käibemaksukohustuslaste registri kaudu.

¹⁶⁸ Allikas Maksu- ja Tolliamet.

¹⁶⁹ TlnHKo 3-17-974, p 11.

2.5. Võimalikud lahendused käibemaksukohustuslaste registri osas

2.5.1. Vajadus käibemaksusüsteemi reformi järgi

Käibemaksukohustuslase registrinumbriga kuritarvitamise tulemusena tekkiv kahju ei ole probleemiks üksnes Eestile, vaid ka Euroopa Liidule. Senini kehtiva käibemaksusüsteemi nõrkust on tunnistanud ka Euroopa Liit, mistõttu on lähiajal oodata senise ühise käibemaksusüsteemi reformimist. Kogu Euroopa Liidus on käibemaksu laekumine oodatust väiksem. Hinnanguliselt loetakse käibemaksu puudujäägiks 2015. aastal 152 miljardit eurot. Üheks osaks käibemaksukahjule on käibemaksupettused. Käibemaksusüsteemi kimbutavad pettused (arvevabrikud, karusellpettused), mille autorid kaovad pildilt enne, kui riigi maksuametil on võimalik kedagi korrale kutsuda ja maksusid sisse nõuda. Käibemaksuvaldkonna pettused lähevad Euroopa Liidu liikmesriikidele igal aastal maksma umbes 50 miljardit eurot. Kõik see on viinud mõttele, et käibemaks vajab reformi.¹⁷⁰

Selleks, et vähendada käibemaksukahju ning samuti võidelda efektiivsemalt käibemaksupettuste vastu, on Euroopa Komisjon teinud ettepaneku käibemaksunormide ajakohastamiseks.¹⁷¹ Planeeritavateks muudatusteks on lihtsustada seniseid piiriüleseid tehinguid ning võtta kasutusele tõhusamad reeglid käibemaksukohustuslase numbriga kontrollimiseks.¹⁷²

Ühe muudatusena soovitakse tuua käibemaksudirektiivi mõiste sertifitseeritud käibemaksukohustuslane. See tähendab, et isikut, kellele on selline tunnus (sertifikaat) omistatud, saab ülemaailmselt pidada usaldusväärseks maksumaksjaks (nii likviidsuse, maksukäitumise kui üldise maksukuulekuse poolest). See on oluline, sest teatud lihtsustusreeglid (mida oleks kurikaeltel maksupettuste puhul kerge ära kasutada), nagu nt 0% rakendamine ja pöördmaksustamine teises liikmesriigis, laienevad edaspidi ainult sertifitseeritud käibemaksukohustuslastele. See tähendab, et ainult sertifitseeritud käibemaksukohustuslased saavad edaspidi rakendada 0% maksumäära ning teised, kellel vastav tunnustus puutub, peavad hakkama maksustama piiriüleseid tehinguid sihtkohariigi maksumäära järgi.¹⁷³

¹⁷⁰ H. Marrandi. Käibemaksureform Euroopa Liidus. – EML ajakiri MaksuMaksja 2017/10. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2096>, (15.04.2018).

¹⁷¹ H. Marrandi. Käibemaksureform Euroopa Liidus.

¹⁷² Täpsemad selgitused planeeritavatest meetmetest on toodud eelnevalt viidatud artiklis.

¹⁷³ H. Marrandi. Käibemaksureform Euroopa Liidus.

Eelnevast saab töö autori hinnangul järeldada, et käibemaksukohustuslaste registrinumbriga senise formaalse rolliga seotud probleeme käibemaksusüsteemis on tunnistanud ka Euroopa Liit. Sertifitseeritud maksukohustuslase mõiste toomine käibemaksudirektiivi tähendab, et teatud lihtsustused käibemaksusüsteemis laienevad ainult sertifikaadi saajale, mis aga toob kaasa selle, et kui isikul sertifitseeritud maksukohustuslase tunnus puudub, siis lihtsustatud korra õigused ei kehti. Seega saab nendes olukordades registrinumbrist sisuline nõue, mida mahaarvamisoiguse saamiseks peab järgima ja kontrollima.

Töö autor on aga seisukohal, et sertifitseeritud maksukohustuslase mõiste toomine direktiivi tõstaks üksnes liikmesriikide halduskoormust. Sisuliselt tekib justkui topelt register, kus ühed on nn sertifitseeritud maksukohustuslased ja teised jätkuvalt lihtsalt käibemaksukohustuslased. Kuigi sertifitseeritud maksukohustuslastele antakse teatud eritingimused, siis teistele jääb endiselt kohustus tasuda käibemaksu lihtsalt erinevate reeglite järgi. Seega isegi siis, kui eelnevalt nimetatud pöördmaksustamise õigus jääks ainult sertifitseeritud maksukohustuslastele ja teised peavad tasuma käibemaksu sihtkohariigi maksumäära järgi, ei vähendaks see pettuse võimalust. Pigem tekib olukord, kus senini siseriiklike pettuste skeem laieneb piiriülestele tehingutele. Maksukohustuslased märgivad arvele käibemaksu ja võivad isegi selle deklareerida deklaratsioonis, kuid tasumise kohtustust ei pruugita siiski täita. Sealjuures muutub veelgi keerulisemaks isikute kätte saamine ja pettuse olemasolu tõendamine, kuna üks tehingupool asub ühes liikmesriigis ja teine teises. Seega on võimalik, et sertifitseeritud maksukohustuslaste mõiste kasutamine ja selle järgi maksustamine võib tuua positiivseid suundi, kuid pigem oleks see lahenduseks üksnes osaliselt ja rohkem piiriüleste tehingute korral.

Töö autor on seisukohal, et siiski peavad liikmeriigid seisma selle eest, et siseriiklikult oleksid võimalused vähendada registrinumbriga kuritarvitajate registrisse pääsemist. Selliselt on kaitstud nii liikmesriikide finantshuvid kui ka Euroopa Liidu enda, sest viimase moodustatavadki kõik sinna kuuluvad liikmesriigid.

2.5.2. Tagatise süsteem Slovakkias

Ühe võimaliku lahendusena, kuidas vähendada selliste isikute registrisse pääsemist, kes soovivad peamiselt kuritarvitada registrinumbrit, on tagatise seadmine registrisse saamisele. Tagatise nõude korral on vähe usutav, et isikud, kelle ainus eesmärk on registrinumbriga

kuritarvitamine, tahaksid registrisse tulla, kui neil on teadmine, et tuleb maksta rahas hinnatav tagatis, millest jäädakse ilma, kui tekib nende tegevuse tulemusena maksukahju. Samuti olukorras, kus isikute registrisse saamine ei olegi seotud niivõrd kuritarvitamisega, kuid kelle puhul on põhjendatud kahtlus varasemast maksukäitumisest tulenevalt, et võidakse registrinumbrit kuritarvitada ja selle tulemusena tekib maksukahju, siis tagatis ongi antud selleks, et tekkinud kahju oleks kaetud. Ehk tagatise andmise peamine eesmärk on see, et registrinumbri kuritarvitamise tulemusena tekkida võiv maksukahju oleks eelnevalt isikut poolt antud tagatise näol juba kaetud.

Tagatist kasutab praegusel ajal näiteks Slovakkia. 02.01.2013 jõustunud Slovakkia käibemaksu aktist¹⁷⁴ nähtub, et sinna on lisatud paragrahv 4c, mis käsitleb käibemaksu tagatist. Nimetatud tagatise õiguspärasust ja Euroopa Liidu õigusele vastavust on analüüsinud ka Euroopa Kohus sissejuhatuses viidatud lahendis.¹⁷⁵ 26.10.2017 avaldatud otsuses leidis Euroopa Kohus, et direktiivi artikliga 273 ja Euroopa Liidu põhiõiguste harta¹⁷⁶ artikliga 16 ei ole vastuolus käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimisel nõuda maksukohustuslaselt tagatise andmist juhul, kui isik või temaga seotud isik ei ole eelnevalt täitnud kohustusi maksuvaldkonnas.

Kuigi Euroopa Kohus leidis, et konkreetsetel tingimustel seatud tagatis on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, nähtub Slovakkias 2013. aastal vastuvõetud tagatise regulatsioonist, et esialgu oli tagatise andmise kohustus ka isikutel, kes esitasid registreerimise avalduse ajal, kui nad tegid alles esimesi samme ettevõtlusega alustamiseks¹⁷⁷. Alates 01.01.2016 avaldatud käibemaksu aktist nähtub aga, et viimasena kirjeldatud isikutel enam tagatise andmise kohustust ei ole.¹⁷⁸ 2017. aastal avaldatud Slovakkia käibemaksuakti registreerimisega seotud kohustuste ülevaates on selgitatud, et alates 01.01.2016 ei ole isikutel, kes alles alustavad ettevõtlusega, kuid ei tegele veel sellega, kohustust tagatist maksta. Ühtlasi on märgitud, et vabatahtliku registreerimise korral ei ole maksuhalduril õigust jätta isikuid registreerimata, kui nad ei maksa neile määratud tagatist.¹⁷⁹

¹⁷⁴ Act no.222/2004 Coll. ON VALUE ADDED TAX. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=662>, (15.04.2018).

¹⁷⁵ EKo 26.10.2017, C-534/16, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vs BB construct s.r.o.,.

¹⁷⁶ Euroopa Liidu põhiõiguste harta nr 2012/C 326/02, 26.10.2012.-ELT C 326/391.

¹⁷⁷ Act no.440/2012 Coll. § 4c (1) (d).

¹⁷⁸ Act no.268/2015 Coll. § 4c (1).

¹⁷⁹ T. Cibula. Slovakia Republic- Value Added Tax- Topic Analyses- 11.Administrative Obligations (Last Reviewed: 1 September 2017). IBFD Tax Research Platform, IBFD.org.

Ilmselt on muudatuse põhjuseks asjaolu, et kõikidelt uutelt maksukohustuslastelt nõutav tagatise andmise kohustus ei oleks kooskõlas käibemaksudirektiivis toodud põhimõtetega. Sellele viitab ka Euroopa Kohtu lahendis toodud analüüs tagatise määramise õiguspärasusest ja proportsionaalsusest.

Nagu eelpool selgitatud, rakendab Slovakkia maksukohustuslaseks registreerimisel maksutagatist isikutele, kelle juhataja või osanik on füüsiline isik või juriidiline isik, kes on või on olnud mõne teise niisuguse juriidilise isiku juhataja või osanik, kellel on või oli lõpetamise kuupäeval maksuvõlg summas vähemalt 1000 eurot, mis on kogunenud ajavahemikul, mil see füüsiline isik või juriidiline isik oli juhataja või osanik, ning mida ei ole maksukohustuslasena registreerimise taotluse esitamise kuupäevaks veel tasutud.¹⁸⁰ Tagatis peab olema kantud maksuameti pangakontole või esitades panga antud tingimusteta pangatagatise 12-kuuliseks ajavahemikuks ja nõutud summas. Nõutava tagatise summa on vahemikus 1000 kuni 500 000 eurot. Tagatis peab olema antud 20 päeva jooksul.¹⁸¹

Slovakkias rakendatava tagatisega seotud vaidlus jõudis Euroopa Kohtusse põhjusel, et äriühingule määratud tagatise summa oli 500 000 eurot. Maksukohustuslane leidis, et see on ebaõiglaselt suur summa ning takistab tema ettevõtlusvabadust. Euroopa Kohtule esitatud kahe küsimusega soovis Slovakkia kohus esiteks teada, kas direktiivi artikli 273 eesmärgiga on kooskõlas siseriiklik haldusmenetlus, milles asjaolu, et juriidilise isiku praegune juhataja oli teise tasumata maksuvõlga juriidilise isiku seaduslik esindaja, leitakse olevat siseriiklike õigusnormide kohaselt põhjus määrata kuni 500 000 euro suurune maksutagatis. Ja teiseks soovis kohus teada, kas maksutagatis summas 500 000 eurot ei kujuta vastuolu Euroopa põhiõiguste harta artiklis 16 ette nähtud ettevõtlusvabadusega ja *ne bis in idem* põhimõttega ning tagasiulatuva jõu keelu põhimõttega.¹⁸²

Slovakkias kasutatava tagatise nõudmise meede on välja töötatud käibemaksudirektiivi artiklis 273 sätestatu alusel ning seega peab vastav meede olema proportsionaalne saavutatava eesmärgi suhtes. Kohus kordas varasemates lahenditest võetud seiskohta, et meede peab olema selline, mis on vajalik eesmärgi saavutamiseks ega tohi seada kahtluse alla käibemaksu neutraalsust.¹⁸³

¹⁸⁰ EKo C-534/16, p 5.

¹⁸¹ EKo C-534/16, p 5.

¹⁸² EKo C-534/16, p 14.

¹⁸³ EKo C-534/16, p 24.

Meetme proportsionaalsuse hindamisel tuleb võtta arvesse järgmisi asjaolusid: Slovakkias kasutatavas süsteemis arvutab nõutava tagatise summa arvutisüsteem; nõutava summa suurus on 500 000 eurot ning seejuures nõuab proportsionaalsuse põhimõtte, et tagatise summa oleks võrdväärne tulevasele tasumata jätmise ohule ja varasemale maksuvõlgade summale. Lisaks tuleb arvesse võtta rolli, mida maksukohustuslasest juriidilise isiku juhataja või osanik täidab nii avalduse esitaja asutamisel ja juhtimisel, kui ka rolli, mida see isik täitis varasema maksuvõlga juriidilise isiku asutamisel ja juhtimisel.¹⁸⁴

Neutraalse maksustamise põhimõtte osas märkis kohus, et maksukohustuslased, kes ei täida oma kohustusi maksustamise valdkonnas, ei ole maksukohustuslastega, kes oma kohustusi täidavad, sarnases olukorras. Neutraalse maksustamise põhimõttele ei saa tugineda isik, kes on tahtlikult jätnud oma kohustused täitmata ning seadnud sellega ohtu käibemaksusüsteemi toimimise.¹⁸⁵ Sellest lähtuvalt ei ole selline tagatise seadmise nõue, nagu on arutlusel põhikohtuasjas, vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega.¹⁸⁶

Euroopa Liidu põhiõiguse harta artikleid 49 ja 50 ei pidanud Euroopa Kohus antud vaidluses kohaldatavateks.¹⁸⁷ Harta artikkel 16 tagab isikute põhiõiguse tegeleda majandus- või kaubandustegevusega, lepinguvabaduse ja vaba konkurentsi. Euroopa Kohus rõhutas, et ettevõtlusvabadus ei ole absoluutne õigus ning avalikes huvides on õigustatud sellesse sekkumine. Siiski peab ettevõtlusvabadusse sekkumine olema eesmärgipärane ja ei tohi lähtuda riigi suvast.¹⁸⁸

Euroopa Kohtu hinnangul on tagatise määramisel tegemist ettevõtlusvabaduse riivega, kitsendades isiku vabade ressursside kasutamist. Konkreetse kaasuse puhul on kohtu hinnangul eriti tähelepanuväärne asjaolu, et tegemist on 500 000-eurose tagatise nõudega, mis võib sisuliselt viia selleni, et maksukohustuslasel ei olegi võimalik üldse tegutseda. Kuigi võttes arvesse tagatise legitiimset eesmärki tagada maksude täpne sissenõudmine ja hoida ära maksupettusi, on sellises suuruses tagatise summa määramine ilmselgelt ebaproportsionaalne.

¹⁸⁴ EKo C-534/16, p 26-28.

¹⁸⁵ EKo C-534/16, p 29. EKo, 05.10.2016, C-576/15, Maya Marinova ET vs Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, p 49.

¹⁸⁶ EKo C-534/16, p 29.

¹⁸⁷ EKo C-534/16, p 33. Harta artikkel 49 käsitleb kuritegude ja karistuste seaduses sätestatusse ja proportsionaalsuse põhimõtteid, mille kohaselt ei tohi kedagi tunnistada süüdi kuriteos teo või tegevusetuse eest, mis selle toimepanemise ajal kehtinud õiguse järgi ei olnud kuritegu ja artiklis 50 on käsitletud ne bis in idemis põhimõtet, mis kehtestab, et kedagi ei tohi kaks korda karistada või anda kohtu alla anda teo eest, milles ta on juba õigeks või süüdi mõistetud.

¹⁸⁸ EKo C-534/16, p 34-37.

Samas leidis kohus, et lõplik otsus määratud summa proportsionaalsusest tuleb võtta vastu siiski Slovakkia kohtul, kes peab hindama kõiki asjaolusid nii, et oleks tuvastatud, kas tagatis täidab oma eesmärgi maksude nõuetekohaseks kogumiseks ja pettuse ärahoidmiseks.¹⁸⁹

Võrdse kohtlemise põhimõtte nõuab, et sarnaseid olukordi ei käsitletaks eraldi ja erinevaid olukordi ei käsitletaks ühtemoodi, välja arvatud juhul kui see on objektiivselt põhjendatud. Võrdse kohtlemise põhimõttega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur nõuab uuel maksukohustuslaselt tema käibemaksukohustuslasena registreerimisel tagatise andmist põhjusel, et tal on seos teise juriidilise isikuga, kellel on maksuvõlg.¹⁹⁰

Seega tunnustas Euroopa Kohus liikmesriigi õigust oma finantshuvide kaitseks ja maksude nõuetekohase kogumise tagamiseks nõuda tagatist maksukohustuslaselt, kellel on seos sellise isikuga, kellel on tasumata maksukohustusi.

2.5.3. Tagatise seadmise võimalustest Eestis

Tagatise seadmise võimalust käibemaksupettuste ja selle tulemusena tekkiva kahju vähendamiseks on pakkunud varasemalt ka Kaspar Lind oma 2012. aasta doktoritöös. Tagatis võib seisneda deposiidis, pangagarantiis, käenduses või vara pantimises maksuhalduri kasuks võimaliku maksuvõla tasumise tagamiseks. „Tagatise nõudmine peaks vältima variühingute teket, sest vara puudumine ja kohustuste mittetäitmine on variühingu peamine tunnus. Tagatise andmine peaks välistama variühingute loomise soovi, sest kohustuste mittetäitmisele järgneks tagatise täitmiseks pööramine.¹⁹¹ Ühe tagatise seadmise liigina pakkus töö autor välja määrata tagatis äriühingu käibemaksukohustuslaste registrisse kandmise ajal.

Euroopa Kohtu lahendist järeldeb, et tagatise nõudmine on küll lubatud meede, kuid see ei tohi minna kaugemale, kui on vajalik, tagamaks käibemaksu nõuetekohane laekumine. Võttes arvesse neid kaalutlusi, ei saa ilmselt pidada proportsionaalseks seada tagatise andmise kohustust kõikidele, kes soovivad registreerimist. Seda siis olenemata nende varasemast taustast või tegevusest. Tagatise seadmise nõue oleks sellisel juhul ilmselgelt ebaproportsionaalne ning ei täidaks oma peamist eesmärki, milleks on käibemaksu nõuetekohane laekumine. Arvestada tuleb sellega, et ilmselt soovib suurem enamus

¹⁸⁹ EKo C-534/16, p 38-42.

¹⁹⁰ EKo C-534/16, p 43 ja 47.

¹⁹¹ K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine, lk 106.

maksukohustuslasi enda registreerimist siiski seetõttu, et see on nende kohustus ja ka õigus, tegeledes majandustegevusega, mis vastab käibemaksuseaduses ja direktiivis kehtestatudle.

Tagatise seadmise meetet käibemaksupettuse vähendamiseks on Eestis varasemalt rakendatud kütusesektoris. 2010. aastal hinnati laekumata jäävaks käibemaksusummaks vedelkütuse müügit 46,78 miljonit eurot.¹⁹² Alates 01.04.2011 jõustusid Vedelkütuse seaduse¹⁹³ ja käibemaksuseaduse muutmise seadus, millega kohustati vedelkütuse müüjaid esitama Maksu- ja Tolliametile tagatis. Tagatise tulemusena hakkas kütuseturg korrastuma ning kütusesektoris tegutsevate ettevõtete poolt tasutava käibemaksu laekumine suurenema, pärast muudatust laekus järgneva aasta jooksul kütusesektoris käibemaksu 90 miljonit rohkem kui muudatusele eelnevalt.¹⁹⁴

Tagatise rakendamine kütusevaldkonnas aga ei ole möödunud probleemideta. Suurim probleem, mis tõusetus kütusevaldkonnas tagatise määramisega, on seotud maksuhalduri kaalutusõigusega tagatise vähendamiseks. Nimelt sätestab VKS § 4² lõiked 4 ja 5, et maksuhalduril on teatud juhtudel õigus vähendada või suurendada määratava tagatise suurust. VKS § 4² lõike 1 kohaselt on kütuse tarbimisse lubamisel ja kütuse maksuladustamise lõpetamisel kütusemüüjale määratava tagatise suurus 1 000 000 eurot ja VKS § 4² lõike 2 kohaselt tarbimisse lubatud kütusemüüja tagatise suuruseks 100 000 eurot.¹⁹⁵

Tagatise vähendamine toimub kütusemüüja taotluse alusel, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) isikul ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikmetel ning äripartneritel on laitmatu ärialane reputatsioon;
- b) isik ja tema juhtimis- ja kontrollorgani liikmed kokku ei ole viimase kolme aasta jooksul toime pannud mitut maksuseaduste, tollieeskirjade ega VKS rikkumist ning isiku ega tema juhtimis- ja kontrollorgani liikmete suhtes ei ole alustatud maksuseaduste, tollieeskirjade ega VKS rikkumiste süüteomenetlust;
- c) isikul ei ole maksuvõlga ega ajatatud maksuvõlga.¹⁹⁶

¹⁹² S. Salumäe Vedelkütuse müügi käibemaksu tagatise regulatsiooni eesmärgipärasusest ja tagatise määramise probleemidest. Tartu. 2016, lk 10.

¹⁹³ Vedelkütuse seadus (VKS).- RT I, 16.06.2017, 35.

¹⁹⁴ Vedelkütuse seaduse muutmise ja sellega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 536 SE seletuskiri. 2017, lk 2-3. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/3fdbd929-1249-4405-8b0b-9631954414e0/Vedelkütuse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus>, (14.04.2018).

¹⁹⁵ S. Salumäe jt. Tagatise määramise raskustest maksuhalduri silmade läbi. Juridica 4/2017, lk 262.

¹⁹⁶ S. Salumäe jt., lk 264.

Eelnevalt nimetatud tingimuste täitmisel tuleb maksuhalduril asuda kaaluma, millises summas tagatis määrata. See tähendab, et maksuhalduril on kohutus tingimuste täitmisel tagatist vähendada. Vähendatud tagatise määramisel tuleb eelkõige arvesse võtta tekkida võivat käibemaksukohustust ning teatud juhtudel viib see nõutava tagatise nullini. See on aga viinud tagajärjeni, kus isikud näitavad oma tekkida võivat maksukohustust väiksemana, kui see tegelikkuses olema saab. Maksuhaldur määrab tagatise summa küll esialgselt näidatud tagatise suuruse pinnalt, kuid juba mõne kuu möödudes on käibed suuremad kui tegelik tagatis ning see viib selleni, et käibemaksupettuse toimumisel ja kahju tekkimisel ei kata määratud tagatis enam tekkinud kahjusummat.¹⁹⁷ Sellest tulenevalt on Riigikogus eelnõu Vedelkütuse seaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmiseks, millega kehtestatakse konkreetsemad piirid tagatise vähendamisele ja antakse maksuhaldurile õigus operatiivsemalt kontrollida kütusesektoris tegutsevate isikute tegevust.¹⁹⁸

Tagatise seadmise eesmärgiks peab olema tagada riigile käibemaksu laekumine ja see, et registrisse ei kuuluks isikuid, kelle peamine eesmärk on registrinumbri kuritarvitamine. Seega tuleks tagatise seadmise kohustuse panemisel lähtuda sellest, miks üldse on vajalik registrisse saamisel kontrollida isiku maksukohustuslase staatust. Kontrolli alustamine on tingitud maksuhalduri põhjendatud kahtlusest, et isikul ettevõtlus puudub ning registrinumbrit soovitakse kasutada pettuse läbiviimiseks. Põhjendatud kahtluse registrinumbri kuritarvitamisest annab ilmselt aga isiku varasem maksukäitumine. Isikute puhul, kes on varasemalt toime pannud rikkumise, esineb kõrgendatud oht, et rikkumine jätkub või kordub.¹⁹⁹

Töö autor usub, et tagatise seadmine on tulenevalt saavutatavast eesmärgist, milleks on käibemaksukohustuslaste registrinumbri kuritarvitamise vähendamine ja selle tulemusena tekkida võiva maksukahju ärahoidmine, mõistlik isikutele, kelle puhul on varasemalt tuvastatud ettevõtluse puudumist ning sealjuures ka maksuõiguse rikkumisi ja maksukohustuste tahtlikku ja teadlikku makstama jätmist. Olukorras, kus isiku peamine eesmärk registrisse saamisel on käibemaksukohustuslase registrinumbri kuritarvitamine, vähendaks tagatise seadmine soovi registrisse pääseda ja pettust läbi viia, kui on teadmine, et peab andma rahaliselt hinnatava tagatise, millest on ka reaalne oht ilma jääda.

¹⁹⁷ Vedelkütuse seaduse muutmise ja sellega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 536 SE seletuskiri, lk 4. S. Salumäe jt. Tagatise määramise raskustest maksuhalduri silmade läbi, lk 270.

¹⁹⁸ Vedelkütuse seaduse muutmise ja sellega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 536 SE seletuskiri, lk 5.

¹⁹⁹ RKHKo 22.02.2010, 3-2-1-124-09, p 33. RKHKo 11.10.2017, 3-15-467, p 14.

Tagatise regulatsiooni vastuvõtmisel tuleb aga seadusandjal teha väga põhjalik eeltöö, ennetamaks tekkida võivaid probleeme, millede tekkimine on leidnud kinnitamist eelpool käsitletud kütusesektoris rakendatava tagatisega. Seega peab seadusandja panema paika selged piirid, kellele, millises ulatuses ja milliste kriteeriumide alusel tagatist määrata. Sealjuures kaaluma, kas tagatise regulatsioon aitaks kaasa kahju vähendamisele või pigem tõstaks registripidaja ja ka registrisse saajate halduskoormust tagatisega seotud otsuste tegemisel ja nendest tekkida võivate vaidluste lahendamisel. Kõik eelnevalt viidatud asjaolud on olulised tagatise regulatsiooni kaalumisel. Ühtlasi on oluline, et tagatise seadmise korral tuleb siiski kaaluda, mis saab siis, kui isik tagatist ei maksa, kuid registreerimiskohustus on tekkinud. Oluline on, et tagatis peab vähendama tulevikus tekkida võivat maksukahju, mitte viima tagajärgedeni, kus tegelikkuses laekuma pidavat käibemaksu ei laeku, sest maksukohustuslast ei registreeritud, kuna ta ei andnud tagatist.

Tagatise regulatsiooni väljatöötamine sõltub töö autori hinnangul väga palju sellest, millistele isikutele seda tuleks rakendada. Sealjuurest sellest, kuidas seda rakendada selliselt, et ei tekiks ülal kirjeldatud tagatise vähendamisega seotud probleeme või olukordi, kus tagatis on küll ette nähtud, kuid selle rakendamine on keeruline. Tulenevalt töö mahust ning tagatise seadmisega kaasnevatest olulistest üksikasjadest, mida nimetati eelpool, ei pea töö autor võimalikuks kõiki poolt ja vastuargumente antud töös kaaluda. Eelkõige ka seetõttu, et just registripidaja koos seadusandjaga peaks olema see, kes näeb, millistele isikutele ja millistel tingimustel on võimalik tagatis määrata, nii et see täidaks oma eesmärgi parimal võimalikul viisil.

Tagatise seadmine on töö autori hinnangul siiski kaalumist väärt meede, võttes arvesse töö esimeses peatükis selgitatud käibemaksusüsteemi eesmärgi ja aluspõhimõtteid. Ühtlasi on selle puhul ilmselt tegemist kõige vähem piiravama meetmega, sest ei keelaks isikute registrisse kandmist. Samas isikud, kes on varasemalt kuritarvitanud registrinumbrit, peavad arvestama sellega, et nad on seeläbi võtnud teadliku riski, et tulevikus puudub nende vastu usaldus ja nende tegevust võidakse piirata. Maksukeskkond peab olema aus ja kõikidel peavad olema võrdsed võimalused. Isik, kes on seadusest tulenevaid õiguseid ja kohustusi pahatahtlikult ja teadlikult rikkunud, ei saa oodata, et neid koheldaks sarnaselt teistega, kes täidavad oma kohustusi korrektelt. Sellest tulenevalt usub töö autor, et tagatis võiks aidata registripidajal tagada registri kannete õigsuse ja seeläbi käibemaksu ja ka muude maksude nõuetekohase laekumise.

KOKKUVÕTE

Töö eesmärgiks oli analüüsida, milline on käibemaksukohustuslaste registri olemus ning miks sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit. Seda eelkõige põhjusel, et käibemaksukohustuslase registrinumbriga kuritarvitamise tulemusena tekib riigile maksukahju ja lisaks rikub selline tegevus ettevõtluskeskkonda ja ausat konkurentsi. Eesmärgist tulenevalt oli püstitatud hüpotees, et käibemaksukohustuslaste register on formaalne register, mistõttu sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumbrit. Püstitatud hüpoteesi kinnitamiseks või ümberlükkamiseks esitati järgmised abistavad küsimused:

1. Mis on käibemaksukohustuslaste register ja milline on selle ülesanne?
2. Kes on isikud, keda tuleb registreerida käibemaksukohustuslaste registrisse?
3. Millistel juhtudel võib jätta isikud käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimata ja millal on lubatud isikuid registrist kustutada?

Esitatud küsimustele vastamise tulemusena leidis kinnitamist, et käibemaksukohustuslaste registril on käibemaksusüsteemis igati formaalne roll, mistõttu saavadki sinna kuuluda isikud, kes registrinumbriga kuritarvitavad. Käibemaksukohustuslaste registri esmane eesmärk on tagada, et isikud, kes teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid nii direktiivi kui käibemaksuseaduse mõistes, oleksid registreeritud. Kusjuures registreerimise alus ei tulene isiku tehtavate tehingute mahust või nende väärtuse alusel tekkinud käibe piirmäärast, vaid üksnes sellest, kas see tegevus vastab majandustegevusele käibemaksuõiguse mõistes. Sealhulgas ka sellisel juhul kui selle tegevusega alles alustatakse. Nimetatud eelduste täidetavuse korral peab isiku registreerima käibemaksukohustuslaseks.

Kuigi Euroopa Kohus on selgitanud, et tuleb tagada käibemaksukohustuslaste registrikannete õigsus ja maksupettus või muu kuritarvitus ei ole majandustegevus, ei loo see võimalust jätta isikuid registreerimata üksnes kahtluse olemasolul, et isik võib kasutada registrinumbrit pettusteks või muudeks kuritarvitusteks. Registreerimata jätmise saab olla põhjendatud üksnes olukorras, kus esinevad objektiivsed tõendid registrinumbriga kuritarvitamisele. Selliseid objektiivseid tõendeid on registreerimise faasis aga tihti väga keeruline leida, seda eriti tulenevalt asjaolust, et ettevõtluskontrollide läbiviimine on võrreldes maksude arvestamise kontrolliga piiratum. Ühtlasi selgus, et isegi olukorras, kus üks osa isiku tegevusest ongi seotud registrinumbriga kuritarvitamisega, ei ole võimalik isikuid kustutada, kui teine osa tegevusest on reaalne ja vastab majandustegevusele käibemaksuõiguse mõistes. Samuti ei saa keelduda registreerimisest või isikut registrist kustutada üksnes seetõttu, et isik või temaga seotud isikud

on varasemalt kuritarvitanud registrinumbrit. Kuigi juhatuse liikme varasem maksukäitumine võib olla üks asjaolu kõikide teiste seas, mis seavad kahtluse alla ettevõtluse olemasolu.

Käibemaksukohustuslaste registri puhul tuleb lähtuda sellest, et käibemaksusüsteemi aluspõhimõtted on ülimad piirangute seadmisel. Aluspõhimõtete järgmisel on tagatud käibemaksu neutraalsus ja seeläbi ka käibemaksusüsteemi eesmärk. Milleks on eelkõige asjaolu, et käibemaksu tasujateks on tarbijad, mitte ettevõtjad, kes küll kannavad käibemaksu kogumise ülesannet. Ettevõtjaid ei tohi panna kandma käibemaksu tasumise koormat juhul, kui nad ei ole ise tarbijateks. Sellest tulenevalt on ka käibemaksukohustuslaseks registreerimise esmane eesmärk tagada isikutele individuaalse numbri andmine, mille alusel neid tuvastada ning kontrollida isikute poolt tehtud tehingute ja seeläbi ka maksude arvestamise õigsust.

Vaatamata asjaolule, et käibemaksukohustuslaste registril on käibemaksusüsteemis eelkõige formaalne roll tuleb siiski tunnustada liikmesriikide ja maksuhalduri tegevust kontrollida isikute maksukohustuslase staatust olenemata sellest, kas isik alles soovib registrisse saada või juba on seal. Seda põhjusel, et leidub neid, kelle peamiseks sooviks on registrinumbriga kuritarvitamine, mis aga toob kaasa maksukahju tekkimise. Seda eesmärki on tunnustanud nii Euroopa Kohus, kui Eesti siseriiklikud kohtud. Sellest tulenevalt on igati põhjendatud võtta kasutusele meetmeid, mis aitavad tagada registrikannete õigsuse, et sinna ei kuuluks isikuid, kelle ainus eesmärk on registrinumbriga kuritarvitamine.

Käibemaksukohustuslaste registrikannete õigsuse tagamiseks ning seeläbi ka kuritarvitamise tulemusena tekkiva maksukahju ärahoidmiseks, pakuti töös võimaliku lahendusena, kohustada registrisse kandmisel isikuid maksma tagatist. Tagatise maksmise kohustust käibemaksukohustuslaseks registreerimisel rakendab Slovakkia. Kohustades maksukohustuslasi kellel on või kellega seotud füüsilisel või juriidilisel isikul on tasumata maksukohustusi, andma tagatise registrisse kandmisel. Sellisel kujul tagatise nõudmine on Euroopa Kohtu hinnangul käibemaksudirektiivis toodud eesmärkidega kooskõlas.

Käibemaksukohustuslaste registrisse saamisele tagatise seadmise kohustus peab olema proportsionaalne saavutava eesmärgi suhtes. See tähendab, et tagatise seadmisega ei tohi minna kaugemale, kui on vajalik selleks, et tagada käibemaksu nõuetekohane laekumine. Sellest tulenevalt leiti, et ei saa pidada põhjendatuks nõuda tagatist kõikidelt, kes soovivad käibemaksukohustuslaste registrisse registreerimist, sest see läheks kaugemale, kui see on vajalik sellega saavutava eesmärgi ehk käibemaksu laekumise tagamiseks. Ilmselt ei ole

kõikide registreeritavate eesmärk hakata registrinumbrit kuritarvitama ja seega ei ole põhjendatud neilt tagatise nõudmine. Küll aga tasuks kaaluda tagatise nõudmist nendelt maksukohustuslastelt, kes on eelnevalt kuritarvitanud registrinumbrit, pannud toime maksuõiguse rikkumisi ja jätnud sellest tulenevalt tekkinud maksukohustused tasumata.

Käibemaksukohustuslaste registrisse peaksid kuuluma ainult sellised isikud, kes teevad käibemaksuga maksustatavaid tehinguid ning kelle tegevus ei seisne registrinumברי kuritarvitamises. On ilmselge, et olukorras, kus isik peab andma rahaliselt hinnatava tagatise, millest võib ilma jääda, kui paneb toime rikkumise, vähendab see soovi registrinumברי kuritarvitada. Ühtlasi usub töö autor, et tagatise andmise kohustuse korral isikud, kes soovivad üksnes registrinumברי kuritarvitada, loobuvad üldse registreerimise soovist. Seega on töö autori hinnangul tagatis meede, mida seadusandjal tuleks kaaluda, tagamaks seeläbi registrikannete õigust ning ühtlasi vältida ja ennetada registrinumברי kuritarvitamisest tekkida võivat maksukahju.

Kirjutatud töö tulemusena tehti põhjalik ülevaade käibemaksukohustuslaste registrist, selle rollist käibemaksusüsteemis ning põhjustest, miks sinna kuuluvad isikud, kes kuritarvitavad registrinumברי. Nendele küsimustele vastamine on oluline, sest käibemaksukohustuslaste registrinumברי kuritarvitamise tulemusena tekkiv kahju on murekoht nii riigile kui teistele maksukohustuslastele. Ühtlasi annab töö vastuse neile, kes küsivad, miks ei ennetata ja hoita ära käibemaksupettusi ja selle tulemusena tekkivat kahju, jättes isikud, kes on eelnevalt registrinumברי kuritarvitanud registreerimata.

Käibemaksukohustuslaste registri korrashoid on oluline, mistõttu tuleb, olenemata sellest, et käibemaksukohustuslaste registril on käibemaksusüsteemis formaalne roll, jätkata selle kannete õigsuse tagamise osas tööd ning vajadusel rakendada täiendavaid meetmeid selle ülesande täitmiseks. Läbi tugevama käibemaksukohustuslaste registri ei ole kaitstud üksnes riigi finantshuvid ja maksukeskkond, vaid ka teiste maksukohustuslaste ootused, et ettevõtluskeskkonnas, kus nad tegutsevad on esikohal aus konkurents ja kõikidel maksukohustuslastel on võrdsed võimalused ettevõtlusega tegelemisel ja maksude tasumisel.

VAT REGISTER AND ITS FORMALITY

The value-added tax (VAT) register includes persons who effect transactions subject to VAT, and inclusion in it is identifiable by having a VAT registration number. The VAT register is part of the common VAT system of the European Union, whose main objective is to ensure uniform VAT treatment across the entire Union.

Rights and obligations result from inclusion in the VAT register. The most important obligation is to calculate and pay VAT on transactions effected in the course of economic activity; the biggest right is to deduct input VAT on any goods or services purchased for the transactions. In order to be eligible for the right to deduction, it is important for goods or service to have been bought from another person liable to VAT. At the same time, a number of persons abuse their VAT registration numbers by deducting VAT on transactions that have not actually taken place or that are not linked to their taxable supply. By proceeding in this manner, they create an option for deducting VAT and, thereby, for claiming more VAT back from the state than is permitted or they reduce the amount of tax liability incurred. As a result of this kind of activity, tax revenue collected by the state is reduced, and, in addition to the loss of VAT caused, the abuse of VAT registration numbers by such persons damages fair competition and the business environment.

In order to prevent the abuse of a VAT registration number and to ensure appropriate VAT receipts and, thereby, the functioning of the VAT system, the Member States have to introduce relevant measures. One such is maintaining control of the VAT register with the aim of ensuring that it does not include persons who have no business or who may be used for the commission of VAT evasion or the abuse of tax law in some other manner. Despite the fact that checks are being carried out, there are nevertheless persons in the VAT register abusing their register numbers.

Given the problems outlined above, the objective of the thesis is to analyse what the nature of the VAT register is and why it includes persons who abuse their registration numbers. Given the objective, there has been formulated the hypothesis that the VAT register is a formal register, as a result of which it includes persons who abuse their registration numbers. In order to confirm or refute the hypothesis formulated, the following guiding questions have been posed:

1. What is the VAT register and what is its function?

2. Who are persons who have to be registered in the VAT register?
3. In what instances may the registration of persons in the VAT register be omitted and when is it permitted to remove persons from the register?

In order to obtain the best possible answer for the objective set, the Master's thesis has been split into two chapters divided in turn into sub-chapters. First, in order to understand in the first place what a VAT register is and what its objective is, it is necessary to investigate in greater detail the VAT system that the VAT register is part of. As a result, the first chapter of the thesis explains what the VAT system is and why it is needed. Secondly, it is important to know who, in the first place, are persons who are or should be included in the VAT register. For this, key concepts linked to the register, such as taxable person and activity thereof, have been analysed. The first chapter mainly focuses on concepts relevant to explaining the content of and the need for the VAT register.

In the second chapter, the author first analyses the case law of the European Court of Justice concerning VAT registration numbers and their significance in exercising the right to deduct input VAT. Furthermore, there is undertaken an analysis of a ruling of the European Court of Justice addressing in depth restrictions imposed on omission to include in the register persons liable to VAT. It is followed by a brief survey of what the provisions of the Value-Added Tax Act are as to registration in and removal from it in Estonia. Then, the author of the thesis analyses provisions of the Value-Added Tax Act that provide for the right to check the existence of business both before and after inclusion in the register, that is, once the person has been registered. The latter provisions have been considered together with positions of the Administrative Law Chamber of the Supreme Court as to their application. Finally, it is considered whether and what changes may be introduced in relation to the VAT register in order to ensure that persons whose sole and main objective is to abuse their registration numbers cannot get into the register.

As a result of the Master's thesis, it has been confirmed that the VAT register has a formal role in the VAT system, as a result of which it is indeed possible for it to include persons who abuse their registration numbers. The primary objective of the VAT register is to ensure that persons who effect transactions subject to VAT for the purposes of both the Directive and the Value-Added Tax Act are registered. However, the basis for registration does not result from the volume of transactions effected or the limit on the supply resulting based on their value but rather solely from whether this activity corresponds to economic activity for the purposes of

VAT law. Even if the activity is still being launched. If the above premises have been met, the person will have to be registered as a person liable to VAT.

Although the European Court of Justice has explained that the accuracy of entries in the VAT register has to be ensured and that tax evasion or other abuse is not economic activity, this does not create an option for omitting to register persons solely in the event of suspicion that persons may use their registration numbers for fraud or other abuses. Omission to register may be justified solely in a situation where there is objective evidence of the abuse of a registration number. However, this kind of objective evidence is often very difficult to find, particularly given the fact that the performance of business checks is more limited compared to checks on the calculation of taxes. Furthermore, it has become apparent that even in a situation where part of a person's activities are actually linked to the abuse of their registration number, the person cannot be removed from the register if the rest of their activities are real and correspond to economic activity for the purposes of VAT law. Also, registration may not be refused or a person removed from the register solely for the reason that the person, or a person linked to them, has abused their registration number previously. Although the prior tax performance of a management board member may be one circumstance among many others that cast doubt on the existence of business.

In the case of the VAT register, it is to be assumed that the fundamental principles of the VAT system are paramount when restrictions are imposed. Compliance with the fundamental principles ensures the neutrality of VAT and, thereby, the objective of the VAT system, which is, above all, the fact that VAT is paid by consumers, not business operators, even though the latter perform the function of collecting VAT. Business operators must not be made to bear the burden of paying VAT if they themselves are not consumers. As a result, the primary objective of registration as a person liable to VAT is to ensure the provision of persons with individual numbers based on which to identify them and check the accuracy of transactions effected by the persons and, thereby, of the calculation of taxes.

Regardless of the fact that the VAT register has a formal role in the VAT system primarily, the activity of the Member States and the registrar should be recognised and the status of persons as taxable persons should be checked regardless of whether a person is still wishing to be included in the register or is already in it. The reason for this is that there are those whose main wish is to abuse their register numbers, which, however, results in the loss of tax. This objective has been recognised by both the European Court of Justice and Estonia's national courts. As a

result, it is completely justified to introduce measures to help to ensure the accuracy of entries in the register, so that it does not include persons whose sole objective is to abuse their registration numbers.

To ensure the accuracy of entries in the VAT register and, thereby, to prevent any loss of tax resulting from abuse, the thesis has proposed, as a potential solution, that persons should be required to pay collateral upon their inclusion in the register. The obligation to pay collateral when registering as a person liable to VAT is applied by, for example, Slovakia by obliging taxable persons to provide collateral when being included in the register if the person, or a natural or legal person linked to them, has outstanding tax obligations. In the assessment of the European Court of Justice, requiring collateral in this form is consistent with the objectives set out in the VAT Directive.

The obligation of imposing collateral on inclusion in the VAT register should be proportionate to the objective to be achieved. This means that the imposition of collateral should not go beyond what is needed in order to ensure appropriate VAT receipts. As a result, the view has been taken that it cannot be considered justified to require collateral from everyone wishing to be registered in the VAT register, since this would go beyond what is needed in order to ensure the objective to be achieved thereby, that is, VAT receipts. Evidently, it is not the objective of all those registered to begin to abuse their registration numbers, and accordingly requiring collateral from them is not justified. However, it is worth considering requiring collateral from those taxable persons who have previously abused their registration numbers, committed breaches of tax law and, as a result, failed to meet their tax obligations.

The VAT register should only include persons who effect transactions subject to VAT and whose activity does not consist in abusing their registration numbers. It is evident that in a situation where a person has to provide collateral assessable in monetary terms, which may be forfeited if a breach is committed, this will reduce any wish to abuse one's registration number. Furthermore, the author of the thesis believes that in the case of the obligation to provide collateral, persons wishing to solely abuse their registration numbers will give up their wish to register at all. Thus, in the assessment of the author of the thesis, collateral is a measure that the legislator should consider in order to thereby ensure the accuracy of register entries and to prevent any loss of tax potentially resulting from the abuse of a registration number.

As a result of the thesis produced, there has been prepared a comprehensive overview of the VAT register, its role in the VAT system and the reasons why it includes persons who abuse their registration numbers. It is important to answer these questions since the loss resulting from the abuse of a VAT registration number is a concern for both the state and other persons liable to VAT.

Maintenance of the VAT register in good order is important, as a result of which work should be continued when it comes to ensuring the accuracy of entries in it regardless of the fact that the VAT register has a formal role in the VAT system, and, if necessary, additional measures should be implemented to perform this function. A stronger VAT register protects not only the financial interests of the state and the tax environment but also the expectations of other taxable persons that the business environment where they operate prioritises fair competition and that all taxable persons have equal opportunities to engage in business and to pay taxes.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. A.V. Doesum, jt. Fundamentals of EU VAT LAW. Wolters Kluwer. Holland 2016.
2. T. Elling. MTÜ majandustegevus ja käibemaks. – Raamatupidaja.ee 28.02.2017. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2017/02/28/mtu-majandustegevus-ja-kaibemaks>, (15.04.2018).
3. T. Grauberg. Õiguse kujundamine maksuobjekti vältimisel. Juridica III/2010.
4. M. Huberg. Ettevõtlus või mitte – selles on küsimus. – EML MaksuMaksja. 2012, Nr 11. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1455>, (15.04.2018).
5. M. Huberg. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja registrist kustutamine.- EML ajakiri MaksuMaksja 2013, Nr 6/7. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1403>, (15.04.2018).
6. G. Kask. Registreeritud käibemaksukohustuslase ettevõtluse kontroll ja käibemaksukohustuslaste registrist kustutamine.- EML ajakiri MaksuMaksja. 2015, Nr 6/7. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1879>, (15.04.2018).
7. Käibemaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu SE 740 I seletuskiri. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelno u/85fcf9e6-460c-3bb7-93d9-65e6e08e6a48/Käibemaksuseaduse%20ja%20maksukorralduse%20seaduse%20muutmise%20seadus>, (15.04.2018).
8. Käibemaksuseaduse ja raamatupidamise seaduse muutmise seaduse eelnõu 493 UA seletuskiri. 22.01.2014. Kättesaadav arvutivõrgus: http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/KMS_seletus_2014.pdf, (29.01.2018).
9. Käibemaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 276 SE seletuskiri. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c532feee-c046-4dc6-81f9-af37217eb5d5/Käibemaksuseaduse%20muutmise%20seadus>, (25.01.2018).
10. L. Lehis. Käibemaksuseaduse kammnetaarid 2017. Tartu 2017.
11. L. Lehis. Maksuõigus. Tallinn: Juura 2012.
12. K. Lind. Käibemaksu arengutest EL-is 2013-2016. – EML MaksuMaksja. 2018/01, Nr 1. – Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2146>, (15.04.2018).

13. K. Lind. Käibemaksupettused ja nende tõkestamine. Doktoritöö. Tartu Ülikooli Kirjastus 2012.
14. K. Lind. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica 2001/4.
15. H. Marrandi. Käibemaksureform Euroopa Liidus. – EML ajakiri MaksuMaksja 2017/10.- Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=2096>, (15.04.2018).
16. S. Orav. Käibemaksukohustuslaseks registreerimine ja kustutamine. Magistritöö. Tartu Ülikool 2015.
17. S. Salumäe jt. Tagatise määramise raskustest maksuhalduri silmade läbi. Juridica 4/2017.
18. S. Salumäe Vedelkütuse müügi käibemaksu tagatise regulatsiooni eesmärgipärasusest ja tagatise määramise probleemidest. Tartu. 2016.
19. J. Sootak. Üliõpilastööde kirjutamine ja vormistamine. Juhend õigusteaduskonna üliõpilastele. Tallinn: Juura 2016.
20. Vedelkütuse seaduse muutmise ja sellega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu 536 SE seletuskiri. 2017. – Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/3fdbd929-1249-4405-8b0b-9631954414e0/Vedelkütuse%20seaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus>, (14.04.2018).

NORMATIIVMATERJALID

21. Käibemaksuseadus (KMS). - RT I, 28.11.2017, 18.
22. Euroopa Nõukogu 28.11.2006. a direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (käibemaksudirektiiv). – ELT L347, 11.12.2006, lk 1-118
23. Tsiviilseadustiku üldosa seadus (TsÜS). - RT I, 20.04.2017, 21.
24. Mittetulundusühingute seadus. - RT I, 09.05.2017, 21.
25. Tulumaksuseadus (TuMS).- RT I, 22.01.2018, 10.
26. Maksukorralduse seadus (MKS).- RT I, 28.12.2017, 36.
27. Act no.222/2004 Coll. ON VALUE ADDED TAX. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.finance.gov.sk/en/Default.aspx?CatID=662>.
28. Euroopa Liidu põhiõiguste harta nr 2012/C 326/02, 26.10.2012.-ELT C 326/391.
29. Act no.268/2015 Coll. ON VALUE ADDED TAX.
30. Vedelkütuse seadus (VKS).- RT I, 16.06.2017, 35.

EUROOPA KOHTU PRAKTIKA

31. EKo 09.07.2015, C-144/14, *Dr. Tomoiagă Andrei*.
32. EKo 01.11.2013, C-249/12, *Corina-Hirsi Tulică jt*.
33. EKo 29.10.2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S vs Skatteministeriet*.
34. EKo 14.03.2013, C-527/11, *Ablesso SIA*.
35. EKo 02.06.2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. Jt*.
36. EKo 26.10.2017, C-534/16, *BB construct s.r.o.,.*
37. EKo 03.03.2005, C-32/03, *I/S Fini H..*
38. EKo 01.04.1982, C- 89/81, *Hong Kong Trade Development Council*.
39. EKo 03.03.1994, C-16/93, *R.J Tolsma vs Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*.
40. EKo 10.11.2016, C-432/15, *Odvolací finanční ředitelství vs Pavlína Baštová*.
41. EKo 19.07.2012, C-263/11, *Ainars Rēdlihs vs Valsts ieņēmumu dienests*.
42. EKo 18.10.2007, C-355/06, *J.A. van der Steen*.
43. EKo 23.03.2006, C-210/04, *FCE Bank plc*.
44. EKo 01.03.2012, C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz jt*.
45. EKo 21.02.2006, C-255/02, *Halifax jt*.
46. EKo 28.07.2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*.
47. EKo 06.07.2006, C-439/04, *Kittel*.
48. EKo 06.12.2012, C-285/11, *Bonik*.
49. EKo 06.09.2012, C-324/11, *Gábor Tóth*.
50. EKo 21.10.2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*.
51. EKo, 05.10.2016, C-576/15, *Maya Marinova*.

EESTI KOHTU PRAKTIKA

RIIGIKOHUS

52. RKHKo 12.06.2007, 3-3-1-90-06
53. RKHKo 28.05.2002, 3-3-1-21-02
54. RKHKo 11.02.2013, 3-3-1-72-12.
55. RKHKo 25.04.2016, 3-3-1-10-16.
56. RKHKo 26.01.2017, 3-3-1-53-16.
57. RKHKo 27.09.2017, 3-14-53226.

- 58. RKHKo 17.12.2013, 3-3-1-49-13.
- 59. RKHKo 27.01.2016, 3-3-1-30-15.
- 60. RKHKo 17.10.2017, 3-15-838 (3-3-1-16-17).
- 61. RKHKo 07.05.2015, 3-3-1-17-15.
- 62. RKHKo 26.04.2016, 3-3-1-79-15.
- 63. RKHKo 04.06.2013, 3-3-1-15-13.
- 64. RKHKo 22.02.2010, 3-2-1-124-09.
- 65. RKHKo 11.10.2017, 3-15-467.

RINGKONNAKOHUS

- 66. TrtRnKo 09.08.2016, 3-15-1308.
- 67. TlnRnKo 10.02.2017, 3-14-51753.
- 68. TlnRnKo 05.05.2017, 3-15-2410.
- 69. TlnRnKo 30.01.2017, 3-14-52928.
- 70. TlnRnKo 11.09.2017, 3-16-301.
- 71. TlnRnKo 05.10.2017, 3-16-485.
- 72. TlnRnKo 06.09.2011, 3-10-2696.

HALDUSKOHUS

- 73. TlnHKo 04.04.2017, 3-17-242.
- 74. TlnHKo 25.05.2017, 3-16-2610.
- 75. TlnHKo 16.10.2016, 3-17-974.
- 76. TlnHKo 04.04.2017, 3-17-242.
- 77. TlnHKo 30.03.2012, 3-11-3026.
- 78. TlnHKm 27.10.2015, 3-15-2073.
- 79. TlnHKo 22.12.2014, 3-14-51914.
- 80. TrtHKo 16.08.2016, 3-16-258.
- 81. TlnHKo 16.03.2017, 3-16-138.
- 82. TlnHKo 28.04.2017, 3-16-919.

MUUD ALLIKAD

83. T. Cibula. Slovakia Republic- Value Added Tax- Topic Analyses- 11.Administrative Obligations (Last Reviewed: 1 September 2017). IBFD Tax Research Platform, IBFD.org.
84. R. Ernits. Ettevõtete pahatahtlik maksejõuetus on järjest levinum skeem. – ERR 22.02.2013. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.err.ee/342741/ettevotete-pahatahtlik-maksejouetus-on-jarjest-levinum-skeem>, (14.04.2018).
85. Euroopa Komisjoni Teatis nr 12617/17. Käibemaksu tegevuskava järelmeetmetest ELi ühtse käibemaksuala suunas – aeg tegutseda. Brüssel 2017, lk 3. – Kättesaadav arvutivõrgus: https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2018-01/Teatis_tegevuskava%20ELi%20%C3%BChtse%20k%C3%A4ibemaksuala%20suunas.pdf, (15.04.2018).
86. Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA). VAT Registration Guide Pre and post registration VAT controls. Budapest 2012.
87. Kolm eelmise aasta pankrotti, mis läks valesti kalatööstusel, nutiseadmete vahendajal ja edukal ehitusfirmal?. Ärioleht.ee. 19.02.2018.- kättesaadav arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/kolm-eelmise-aasta-suurimat-pankrotti-mis-laks-valesti-kalatoostusel-nutiseadmete-vahendajal-ja-edukal-ehitusfirmal?id=81155905>, (14.04.2018).
88. K. Laus. Advokaat: probleemsest äriühingust vabanemine on liiga lihtne. Ärioleht 25.10.2016. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://m.arileht.delfi.ee/triniti/article.php?id=76038293>, (14.04.2018).
89. L. Leet. Ehitussektor maadleb maksudega. – Äripäeva Ehitusuudised 21.11.2017. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://www.ehitusuudised.ee/uudised/2017/11/20/ehitussektor-maadleb-maksudega>, (14.04.2018).
90. Maksu- ja Tolliamet. Käibemaksukohustuslase numbri saamine muutub automaatseks. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/kaibemaksukohustuslase-numbri-saamine-muutub-automaatseks>, (08.04.2018).
91. Maksu ja Tolliamet. MTA: maksuauk on vähenenud poole võrra. – Pressiuudised 29.01.2018. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-maksuauk-vahenenud-poole-vorra>, (03.03.2018).
92. Maksu- ja Tolliameti 2017. aasta faktileht – kättesaadav arvutivõrgus: <https://www.emta.ee/et/uudised/mta-maksuauk-vahenenud-poole-vorra>, (03.03.2018).

93. A. Pau. Eestile on kombeks: tekib probleem – lükka filipiinlane tanki. Postimees 20.11.2017. Kättesaadav arvutivõrgus: <https://tehnika.postimees.ee/4316469/eestile-on-kombeks-tekib-probleem-lukka-filipiinlane-tanki>, (14.04.2018).
94. T. Saarmann. Tankistivabrikute probleemile võib tulla lahendus. Ausatele ettevõtjatele tähendaks see ebamugavust. Ärioleht 12.02.2018. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/tankistivabrikute-probleemile-voib-tulla-lahendus-ausatele-ettevotjatele-tahendaks-see-ebamugavust?id=81078081>, (14.04.2018).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, _____ Krista-Maria Alas _____,
(*autori nimi*)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose
_____ “Käibemaksukohustuslaste registrist ja selle formaalsusest” _____,
(*lõputöö pealkiri*)

mille juhendaja on _____ dr. iur. Lasse Lehis _____,
(*juhendaja nimi*)

1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 20.04.2018